Manuale Beck

Dan Şova

Drept fiscal

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

II 423. 597

Editura C.H. Beck

BIBL. CENTR. UNIV.
„M. EMINESCU" IAȘI
II 423. 597

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

MANUALE BECK

Drept fiscal

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

ŞOVA, DAN COMAN

S-a născut la 9 aprilie 1973, în Bucureşti.

Studii: Facultatea de Drept, Universitatea Bucureşti (1995), Facultatea de Istorie, Universitatea Bucureşti (2001), doctor în drept, *cum laudae*, Facultatea de Drept, Universitatea Bucureşti (Fiscalitatea aplicabilă societăţilor comerciale), 2005.

Specializări: École de Formation du Barreau de Paris – Barreau de Paris, Franţa (1996).

Activitate: preparator universitar (1996-1998); asistent universitar (1998-2000); lector universitar doctor (2000 - februarie 2007); conferenţiar universitar doctor titular al cursurilor: Drept financiar public, Drept fiscal, Drept fiscal european (februarie 2007 - prezent); titular al seminarului „Proceduri fiscale", Institutul Naţional al Magistraturii (2002-2004); practician certificat în reorganizare şi lichidare juridică, Uniunea Naţională a Practicienilor în Reorganizare şi Lichidare din România (2001 - prezent); director, Revista Română de Drept al Afacerilor, editată de Ed. Wolters Kluwer (2002-2006); membru în Colegiul Ştiinţific al Revistei de Note si Studii Juridice (2008 - prezent); membru în Colegiul director al revistei Curierul fiscal, editată de Ed. C.H. Beck (ianuarie 2009 - prezent); avocat, Baroul Bucureşti (1995 - prezent); fondator al S.C.A. „Şova & Partners" societate de avocatură (1998 - prezent); fondator al S.C. „Şova & Partners" societate de lichidare judiciară (2001 - prezent); membru al INSOL Europe (2006); Senator în Parlamentul României; vicepreşedinte al Comisiei Parlamentare pentru modificarea Constituţiei României; membru al Comisiei Parlamentare de redactare a Noului Cod civil şi a Noului Cod de procedură civilă; membru al Comisiei Juridice a Senatului României.

Publicaţii: Drept fiscal, coautor cu Dan Drosu Şaguna (2006, 2008, 2009, 2011); Drept financiar, coautor cu Dan Drosu Şaguna (2006), Drept financiar public, coautor cu Dan Drosu Şaguna (2005, 2007); Codul Fiscal, ediţie revăzută (2004); Procedură fiscală, coautor cu Dan Drosu Şaguna (1996); autor a numeroase studii şi articole în reviste de specialitate.

Premii şi distincţii: clasat anual, în perioada 2004-2008, de către publicaţia britanică European Legal Expert, între cei mai valoroşi 30 de avocaţi ai României.

Traduceri: Principiile UNIDROIT – coordonator al traducerii oficiale în limba română.

28 IAN. 2013

Dan Şova

623621

Drept fiscal

1000300
BCU IASI

Editura C.H. Beck
Bucureşti 2011

ALE
BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

AVERTISMENT!

Având în vedere amploarea luată de fenomenul fotocopierii lucrărilor de specialitate, mai ales în domeniul Dreptului, atragem atenţia că, potrivit art. 14 şi 140 din Legea nr. 8/1996 privind dreptul de autor şi drepturile conexe, reproducerea operelor sau a produselor purtătoare de drepturi conexe, dacă respectiva reproducere a fost efectuată fără autorizarea sau consimţământul titularului drepturilor recunoscute de legea menţionată, constituie infracţiune şi se pedepseşte cu închisoare sau cu amendă. Prin reproducere, conform legii, se înţelege realizarea, integrală sau parţială, a uneia ori a mai multor copii ale unei opere, direct sau indirect, temporar ori permanent, prin orice mijloace şi sub orice formă.

Nu vă faceţi părtaşi la distrugerea cărţii!

Editura C.H. Beck este acreditată CNCSIS – Consiliul Naţional al Cercetării Ştiinţifice din Învăţământul Superior

Drept fiscal
Dan Şova

Copyright © 2011 – Editura C.H. Beck
Toate drepturile rezervate Editurii C.H. Beck
Nicio parte din această lucrare nu poate fi copiată fără acordul scris al Editurii C.H. Beck
Drepturile de distribuţie în străinătate aparţin în exclusivitate editurii

Descrierea CIP a Bibliotecii Naţionale a României
ŞOVA, DAN
Drept fiscal / Dan Şova. - Bucureşti : Editura C.H. Beck, 2011
Index
ISBN 978-973-115-907-2

347.73

Editura **C.H. Beck** Str. Serg. Nuţu Ion nr. 2, sector 5, Bucureşti
Tel.: 021.410.08.47; 021.410.08.09;
021410.08.73; 021.410.08.46
Fax: 021.410.08.48
E-mail: comenzi@beck.ro

Editor: Nicoleta Solomon
Tehnoredactor: Cătălin Mantu

Cuprins

Abrevieri XV

Capitolul I. Impozitele 1
Secțiunea 1. Noțiunea de impozit 1
Secțiunea a 2-a. Definiția impozitului 4
Secțiunea a 3-a. Caracteristicile impozitelor moderne 10
§1. Predictibilitatea 11
§2. Certitudinea 12
§3. Randamentul fiscal 13
Secțiunea a 4-a. Obligații de natură fiscală care nu sunt impozite 13
§1. Taxele 14
§2. Contribuțiile 15
§3. Taxele parafiscale 16
§4. Redevențele 17
Secțiunea a 5-a. Clasificarea impozitelor 18
§1. Clasificarea administrativă 18
§2. Clasificarea economică 18
§3. Clasificarea tehnică 19
Secțiunea a 6-a. Funcțiile taxelor și impozitelor 23
Secțiunea a 7-a. Principalele impozite reglementate de sistemul fiscal român 24
Secțiunea a 8-a. Nivelul și structura fiscalității în România 28

Capitolul II. Introducere în dreptul fiscal 30
Secțiunea 1. Definiția dreptului fiscal 30
Secțiunea a 2-a. Principiile dreptului fiscal 30
§1. Legalitatea 31
§2. Neutralitatea impunerii 35
§3. Certitudinea impunerii 35
§4. Echitatea fiscală 38
§5. Eficiența impunerii 39
Secțiunea a 3-a. Izvoarele dreptului fiscal 40
§1. Izvoare primare 40
§2. Izvoare secundare 41
§3. Tratatele internaționale 44

Secțiunea a 4-a. Aplicarea legii fiscale 45
§1. Raportul între legea fiscală și celelalte legi 45
§2. Aplicarea legii fiscale în timp 46
§3. Aplicarea legii fiscale în spațiu (teritorialitatea impunerii) 46
§4. Aplicarea legii fiscale asupra persoanei (personalitatea impunerii) 49
Secțiunea a 5-a. Raportul juridic fiscal 51
§1. Noțiune 51
§2. Subiectele raporturilor juridice fiscale 52
2.1. Organele fiscale 53
2.2. Competența materială a organelor fiscale 53
2.3. Competența teritorială a organelor fiscale 55
2.4. Contribuabilul 56
2.5. Plătitorul obligației fiscale 58
§3. Conținutul raportului juridic fiscal 58
3.1. Creanța fiscală 59
3.2. Obligația fiscală 59
§4. Obiectul raporturilor juridice fiscale 62
Secțiunea a 6-a. Actul administrativ fiscal 63
§1. Condițiile de formă și conținut ale actului administrativ fiscal 64

Capitolul III. Principalele impozite datorate bugetului general consolidat 67
Secțiunea 1. Impozitul pe profit 67
§1. Aspecte generale 67
§2. Contribuabilii impozitului pe profit 68
§3. Obiectul impozitului pe profit 73
§4. Cota de impozit pe profit 75
§5. Determinarea profitului impozabil 76
5.1. „Ecuația" impozitului pe profit 76
5.2. Precizări privind cheltuielile 78
5.3. Amortizarea 85
5.4. Pierderi fiscale 87
§6. Obligații ale contribuabililor legate de impozitul pe profit 88
6.1. Obligații de înregistrare 88
6.2. Obligații de declarare 88
6.3. Obligații de plată 89
Secțiunea a 2-a. Impozitul pe dividende 90
§1. Noțiune 90

§2. Reglementare 90
§3. Definiții și terminologie 91
§4. Aspecte procedurale ale calculării și plății impozitului pe dividende datorat de persoanele fizice sau persoanele juridice 92
4.1. Aspecte comune 92
4.2. Aspecte specifice 93
§5. Obiectul impozitului pe dividende 93
§6. Determinarea și înregistrarea dividendelor și a impozitului aferent în contabilitate 94
§7. Subiectele impozitului pe dividende 95
7.1. Debitorii impozitului pe dividende – persoane fizice 95
7.2. Debitorii impozitului pe dividende – persoane juridice 96
7.3. Debitori scutiți de plata impozitului pe dividende 97
7.4. Plătitorii impozitului pe dividende 97
7.5. Microîntreprinderile – debitori ai impozitului pe dividende 97
§8. Unitatea de evaluare 98
§9. Perceperea și termenele de plată 99
Secțiunea a 3-a. Impozitul pe reprezentanțe 99
§1. Constituirea și funcționarea reprezentanțelor comerciale 99
§2. Formalități privind înființarea reprezentanțelor 100
§3. Regimul fiscal aplicabil reprezentanțelor societăților comerciale străine în România 101
Secțiunea a 4-a. Impozitarea microîntreprinderilor 102
Secțiunea a 5-a. Impozitul pe venit 105
§1. Prezentare generală 105
§2. Impozitarea veniturilor a căror sursă nu poate fi identificată 107
§3. Venituri supuse impozitului pe venitul net anual impozabil 112
3.1. Venituri din activități independente 112
3.2. Venituri din cedarea folosinței bunurilor 116
3.2.1. Stabilirea venitului net anual din cedarea folosinței bunurilor 116
3.3. Venituri din activități agricole 117
3.3.1. Stabilirea venitului net anual din activități agricole pe bază de norme de venit 117
3.4. Stabilirea venitului net anual impozabil 118
3.5. Declarații de venit estimat 119
3.6. Plăți anticipate ale impozitului pe venitul anual 120
3.7. Calculul și plata impozitului aferent veniturilor din activități agricole 120

3.7.1. Stabilirea impozitului agricol determinat pe bază de norme de venit 120
3.7.2. Stabilirea impozitului agricol în sistem real 121
3.7.3. Impozitul agricol special 121
3.8. Stabilirea şi plata impozitului pe venitul net anual impozabil 121
3.9. Veniturile supuse unui impozit final 122
3.10. Deducerea personală 126
3.11. Determinarea impozitului pe venitul din salarii 127
3.12. Termenul de plată a impozitului 127
3.13. Fişe fiscale 127
§4. Veniturile din investiţii 128
4.1. Stabilirea venitului din investiţii 128
4.2. Stabilirea şi reţinerea impozitului din veniturile din investiţii 129
§5. Veniturile din pensii 132
5.1. Stabilirea venitului impozabil lunar din pensii 132
5.2. Reţinerea şi plata impozitului din venitul din pensii 132
§6. Veniturile din premii şi jocuri de noroc 132
6.1. Stabilirea venitului net din premii şi din jocuri de noroc 133
6.2. Reţinerea impozitului aferent veniturilor din premii şi din jocuri de noroc 133
§7. Venituri din transferul proprietăţilor imobiliare 133
7.1. Stabilirea şi plata impozitului pe veniturile din transferul proprietăţilor imobiliare 134
Secţiunea a 6-a. Impozitele locale 135
§1. Impozitul pe clădiri 136
1.1. Subiectele impunerii 136
1.2. Obiectul sau materia impozabilă 137
1.3. Stabilirea şi perceperea impozitului pe clădiri 140
1.3.1. Stabilirea impozitului pentru persoane fizice 140
1.3.2. Stabilirea impozitului pe clădiri pentru persoane juridice 141
1.3.3. Stabilirea impozitului pe clădiri în situaţia incintelor folosite pentru activităţi economice din clădirile scutite de impozit 143
1.3.4. Stabilirea impozitului pe clădiri în situaţia dobândirii, înstrăinării şi modificării clădirilor 143
1.4. Depunerea declaraţiilor fiscale 144
1.5. Plata impozitului pe clădiri 144

B.C.U. „M. EMINESCU" IAȘI

§2. Impozitul pe teren 145
2.1. Subiectele impunerii 145
2.2. Obiectul sau materia impozabilă 145
2.3. Stabilirea și perceperea impozitului 148
2.3.1. Stabilirea impozitului pe terenuri în cazul dobândirii ori transferului terenului, precum și altor modificări aduse terenului 148
2.4. Plata impozitului pe terenuri 149
§3. Taxa asupra mijloacelor de transport 150
3.1. Subiectele impunerii 150
3.2. Obiectul sau materia impozabilă 150
3.3. Stabilirea și perceperea impozitului 151
3.4. Plata taxei asupra mijloacelor de transport 152
§4. Impozitul pe spectacole 153
4.1. Subiectele impunerii 153
4.2. Obiectul sau materia impozabilă 153
4.3. Stabilirea și perceperea impozitului pe spectacole 153
4.4. Reguli speciale pentru videoteci și discoteci 155
4.5. Plata impozitului pe spectacole 156
Secțiunea a 7-a. Taxa pe valoarea adăugată 156
§1. Introducere 156
§2. Sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată 159
§3. Mecanismul TVA 161
§4. Elementele esențiale ale taxei pe valoarea adăugată 162
4.1. Faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată 162
4.2. Cotele de taxă pe valoarea adăugată 164
4.3. Termenul de plată a taxei pe valoarea adăugată 164
4.4. Locul operațiunilor impozabile 165
4.5. Dreptul de deducere 166
4.6. Operațiuni care nu beneficiază de dreptul de deducere 167
§5. Obiectul sau materia impozabilă 167
5.1. Baza de impozitare la operațiunile interne 167
5.2. Elementele excluse din baza de impozitare 169
5.3. Baza de impozitare pentru operațiunile de import 169
§6. Regimul fiscal aplicabil operațiunilor impozabile 170
§7. Subiectele impozabile 172
§8. Obligațiile subiectelor impozabile (plătitorilor de taxă pe valoare adăugată) 173
8.1. Înregistrarea la organele fiscale 173

8.2. Evidența operațiunilor impozabile și depunerea decontului 174
8.3. Calculul și plata taxei pe valoarea adăugată 175
8.4. Reprezentantul fiscal 175
8.4.1. Activitățile reprezentantului fiscal 176
Secțiunea a 8-a. Accizele 177
§1. Accizele armonizate 178
1.1. Subiectele impunerii 178
1.1.1. Cererea de autorizare ca antrepozit fiscal 178
1.1.2. Condiții de autorizare 179
1.1.3. Emiterea sau respingerea cererii de autorizare 181
1.1.4. Revocarea, anularea, suspendarea autorizației 182
1.1.5. Obligațiile antrepozitarului autorizat 183
1.2. Obiectul sau materia impozabilă 184
1.3. Produse accizabile scutite de plata accizelor 191
1.3.1. Scutiri generale 191
1.3.2. Scutiri pentru alcool etilic și alte produse alcoolice 191
1.3.3. Scutiri pentru produse energetice și energie electrică 191
1.4. Faptul generator și exigibilitatea accizelor armonizate 192
1.4.1. Faptul generator 192
1.4.2. Exigibilitatea 192
1.4.3. Momentul exigibilității accizelor 193
1.5. Plata accizelor armonizate 194
1.5.1. Responsabilitățile antrepozitarilor autorizați în legătură cu plata accizelor 194
1.5.1.1. Depunerea declarațiilor de accize și calculul accizelor 194
1.5.1.2. Plata accizelor la bugetul de stat 195
1.5.1.3. Obligația de plată a accizelor pe durata deplasării 195
§2. Accizele 196
2.1. Subiectele impunerii 196
2.2. Obiectul sau materia impozabilă 197
2.3. Plata accizelor 198
2.3.1. Nivelul și calculul accizei 198
2.3.2. Declarațiile de accize 198
2.3.3. Momentul exigibilității accizei 198
2.3.4. Plata la bugetul de stat 199
§3. Impozitul la țițeiul și la gazele naturale din producția internă 199
3.1. Scutiri 199
3.2. Declarațiile de impozit 199

Secțiunea a 9-a. Taxele vamale 200
§1. Scurt istoric 200
1.1. Codul vamal din 1978 200
1.2. Codul vamal din 1997 201
§2. Integrarea sistemului vamal românesc în sistemul Uniunii Europene 202
§3. Politica vamală, componentă a politicii fiscal-comerciale 207
3.1. Conceptul de politică vamală 207
3.2. Impunerea – instrument principal în aplicarea politicii vamale 210
3.3. Măsuri de politică vamală 211
3.4. Principiul libertății comerțului 211
§4. Conceptul de taxă vamală 212
§5. Natura juridică, funcțiile, efectele taxelor vamale 214
§6. Clasificarea taxelor vamale 217
§7. Exceptări și reduceri de plata taxelor vamale 219
§8. Tariful vamal de import al României 220
8.1. Tariful vamal – principal instrument de politică comercială 220
8.2. Tariful vamal și clasificarea tarifară a mărfurilor 221
8.3. Originea mărfurilor 225
8.3.1. Originea nepreferențială 225
8.3.2. Originea preferențială 226
8.4. Clasificarea tarifului vamal de import 227
§9. Zonele libere 228
§10. Regimurile vamale suspensive și regimuri vamale economice 232
10.1. Tranzitul 232
10.2. Antrepozitarea vamală 234
10.3. Perfecționarea activă 235
10.4. Transformarea sub control vamal 237
10.5. Admiterea temporară 238
10.6. Perfecționarea pasivă 239
§11. Importul și exportul 240
11.1. Importul 240
11.2. Exportul 240
§12. Sistemul instituțional al autorității vamale 241
12.1. Structura organizatorică a autorității vamale 241
12.2. Atribuțiile autorității vamale 241
12.3. Drepturile și obligațiile autorității vamale 243
12.4. Personalul vamal. Drepturi și obligații 244
§13. Procedura vămuirii 244

13.1. Introducerea mărfurilor pe teritoriul vamal al României 244
13.2. Prezentarea mărfurilor la vamă 245
13.3. Descărcarea mărfurilor prezentate în vamă 245
13.4. Obligația de a atribui o destinație vamală mărfurilor prezentate la vamă 246
13.5. Depozitarea temporară a mărfurilor 246
13.6. Destinația vamală 246
13.7. Plasarea mărfurilor sub un regim vamal 247
13.8. Declarația vamală 247
13.8.1. Declarația în scris. Procedura standard 247
13.8.2. Declarația în scris. Procedura simplificată 249
13.9. Controlul ulterior al declarațiilor 250
13.10. Infracțiuni și contravenții 251
13.10.1. Infracțiuni 251
13.10.2. Contravenții 252

Capitolul IV. Procedură fiscală 253
Secțiunea 1. Introducere. Principiile exercitării activității de administrare fiscală 253
§1. Înregistrarea fiscală a contribuabililor 253
§2. Registrul contribuabililor 256
§3. Declararea impozitelor și a materiei impozabile 257
§4. Stabilirea impozitelor 261
§5. Aspecte procedurale 263
§6. Prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale 264
Secțiunea a 2-a. Inspecția fiscală 265
§1. Organele inspecției fiscale 265
§2. Persoanele supuse inspecției fiscale 268
§3. Principalele drepturi și obligații ale persoanei controlate 268
§4. Procedura inspecției fiscale 269
4.1. Formele și întinderea inspecției fiscale 269
4.2. Metodele realizării inspecției fiscale 269
4.3. Locul și timpul desfășurării inspecției fiscale 270
4.4. Durata inspecției fiscale 271
4.5. Desfășurarea inspecției fiscale 271
4.6. Reguli privind inspecția fiscală 271
§5. Actele controlului fiscal 272
Secțiunea a 3-a. Colectarea impozitelor 273
3.1. Titluri de creanță explicite 278

3.1.2. Procesul-verbal de impunere 278
3.1.3. Declarația de impunere 278
3.1.4. Documentul de evidență întocmit de contribuabil 278
3.1.5. Declarația vamală 279
3.2. Titluri de creanță implicite 279
§3. Exigibilitatea obligației fiscale 281
§4. Dobânzile, penalitățile de întârziere și majorările de întârziere 282
4.1. Aplicarea dobânzilor 283
4.2. Aplicarea penalităților de întârziere 285
4.3. Aplicarea majorărilor de întârziere 285
§5. Înlesniri la plata obligațiilor fiscale 286
§6. Stingerea obligației fiscale 289
6.1. Stingerea obligațiilor fiscale prin plată 289
6.2. Stingerea obligației fiscale prin compensare și restituire 292
6.3. Tratamentul juridic al creanțelor accesorii în situația compensării și restituirii 294
6.4. Stingerea obligațiilor fiscale prin „dare în plată" 295
6.5. Stingerea obligației fiscale prin anulare 297
6.5.1. Amnistia fiscală 297
6.5.2. Anularea obligațiilor fiscale individuale 297
6.6. Stingerea obligației fiscale prin prescripție 298
6.7. Stingerea obligației bugetare prin scădere 299
6.8. Stingerea obligațiilor fiscale prin executare silită 301
6.8.1. Condițiile declanșării executării silite 302
6.8.2. Subiectele executării silite 305
6.8.2.1. Competența organelor de executare 306
6.8.2.2. Atribuțiile organelor de executare 307
6.8.3. Pluralitatea de creditori. Distribuirea sumelor rezultate din valorificarea bunurilor debitorului 308
6.8.4. Obiectul executării silite 310
6.8.4.1. Veniturile contribuabilului 310
6.8.4.2. Bunurile contribuabilului 311
6.9. Măsurile asigurătorii 312
6.10. Formele și procedura executării silite 313
6.11. Declanșarea procedurii de executare silită. Somația 313
6.12. Modalitățile de executare silită 314
6.12.1. Poprirea 314
6.12.1.1. Contestația la poprire 316
6.12.2. Executarea silită mobiliară 317

6.12.3. Executarea silită imobiliară 322
6.12.4. Vânzarea la licitație 323
6.13. Cheltuielile de executare 325
§7. Contestația la executare silită în materie fiscală 326
7.1. Categoriile contestației la executare silită în materie fiscală 326
7.2. Condiții de admisibilitate a contestației la executare și contestației la titlu 330
7.3. Competența materială și teritorială a instanțelor judecătorești 331
7.4. Soluțiile ce pot fi pronunțate de instanța judecătorească ... 332
§8. Contestarea actelor administrative fiscale 333
8.1. Obiectul procedurii 333
8.2. Subiectele de sezină (calitatea procesuală activă) 334
8.3. Procedura administrativă prealabilă 334
8.3.1. Condițiile de formă și fond ale contestației 334
8.3.2. Termene 334
8.3.3. Competența de soluționare 335
8.3.4. Decizia sau dispoziția de soluționare 336
8.3.5. Soluții asupra contestației 336
8.4. Procedura în fața instanțelor de contencios administrativ 337
8.4.1. Competența materială 337
8.4.2. Competența teritorială 338
8.4.3. Termenul de formulare a acțiunii în contencios administrativ 338
§9. Răspunderea în materie fiscală 338
9.1. Răspunderea civilă patrimonială 338
9.2. Răspunderea contravențională 339

Capitolul V. Evaziunea fiscală 341
Secțiunea 1. Aspecte generale 341
Secțiunea a 2-a. Categorii de fapte incriminate ca infracțiuni în sistemul Legii nr. 241/2005 343
Secțiunea a 3-a. Cazierul fiscal 345

Index 349

Abrevieri

alin.	– alineatul
ANAF	– Agenția Națională de Administrare Fiscală
art.	– articolul
B.Of.	– Buletinul Oficial
C.civ.	– Codul civil
C.com.	– Codul comercial
C.fisc.	– Codul fiscal
C.N.V.M.	– Comisia Naționala a Valorilor Mobiliare
C.proc.civ.	– Codul de procedură civilă
C.proc.fisc.	– Codul de procedură fiscală
ed.	– ediția
Ed.	– Editura
H.G.	– Hotărârea Guvernului
lit.	– litera
M.Of.	– Monitorul oficial
NC	– Nomenclatura Combinată
OECD	– Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică
O.G.	– Ordonanța Guvernului
O.M.E.F.	– Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor
O.M.F.P.	– Ordinul Ministerului Finanțelor Publice
O.P.A.N.A.F.	– Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală
O.U.G.	– Ordonanța de urgență a Guvernului
p.	– pagina
pct.	– punctul, punctele
PIB	– produsul intern brut
s.n.	– sublinierea noastră
TFUE	– Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene
TVA	– taxa pe valoarea adăugată
U.E.O.	– Uniunea Europei Occidentale

BCU "LUCIAN BLAGA" UNIVERSITY LIBRARY

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Capitolul I
Impozitele

Secțiunea 1. Noțiunea de impozit

Definiția clasică reținută de literatura de specialitate aparține profesorului Gaston Jèze[1]: „Impozitul este o contribuție bănească, percepută de la persoane private, prin intermediul forței publice, cu titlu definitiv, fără o contraprestație, în scopul acoperirii cheltuielilor publice".

Comentând definiția lui Gaston Jèze, Michel Bouvier lămurește câteva din ideile ce stau la baza acesteia, dar subliniază, în același timp, și limitele concepției clasice cu privire la impozite.

Astfel, **perceperea impozitului** „prin intermediul forței publice" se explică prin aceea că impozitul are caracterul unei prelevări obligatorii și, de aceea, administrația publică centrală sau locală poate solicita, în temeiul forței publice pe care o reprezintă, executarea la termen și în cuantumul legal a acesteia. Contribuabilul, aflat pe o poziție subordonată, nu poate pretinde nici să se sustragă acestei obligații și nici să negocieze suma obligației fiscale. Acordul contribuabilului cu privire la executarea obligației fiscale ori liberul său arbitru nu au nicio relevanță în această materie.

În același timp, conform definiției lui Gaston Jèze, impozitul este o resursă definitivă pentru stat sau unitățile administrativ teritoriale. El se deosebește esențial de **împrumutul public**, întrucât impozitul nu urmează a fi restituit contribuabilului sub nicio formă (exceptând situația perceperii nelegale a acestuia).

De asemenea, impozitul este o prelevare obligatorie **fără o contraprestație**. Din punct de vedere juridic, impozitul nu reprezintă prețul unui serviciu prestat de către autoritățile statului către cetățean, iar acesta din urmă nu se poate opune plății impozitului invocând proasta gestiune a banului public. De asemenea, contribuabilul nu poate solicita ca plățile reprezentând datoria sa de impozit să fie folosite pentru finanțarea unei

---

[1] „L'impôt est une prestation pécuniaire requise des particuliers, par voie d'autorité, à titre définitif, et sans contrapartie, en vue de la couverture des charges publiques" (*G. Jèze,* Cours de finances publiques, LGDJ, 1936).

anumite operațiuni specifice sau a unui anumit serviciu public. Și, finalmente, contribuabilul nu poate refuza plata impozitelor pe considerentul că acestea ar fi folosite la finanțarea unor cheltuieli sau operațiuni contrare principiilor și convingerilor sale.

Michel Bouvier încheie prin a arăta **limitele definiției** lui Gaston Jèze. Astfel, după aproape 100 de ani de la lansarea acestei definiții, pe scena teoriei și practicii fiscale au apărut noțiuni noi, cum ar fi **impozitarea progresivă** și impunerea în raport de **capacitatea contributivă** a contribuabilului, care țin de dezbaterile intense în jurul noțiunii de „repartizare justă" sau „echitabilă" a sarcinii fiscale. De asemenea, noțiuni precum „echitatea fiscală" și „egalitatea în fața impunerii", precum și ideea conform căreia impozitele nu pot avea doar simpla funcțiune de a finanța cheltuielile publice, ci și pe aceea de instrument de politică economică și socială, sunt de natură să completeze instrumentele clasice aflate la îndemâna executivului. Nu în ultimul rând, **caracterul obligatoriu** al prelevării fiscale nu mai reprezintă o trăsătură de esența impozitului, întrucât practica juridică a statului modern a determinat apariția și a altor prelevări obligatorii, astfel încât această trăsătură, subliniată cu o tușă intensă de teoreticienii clasici, nu mai este astăzi de esența fiscalității[1].

În literatura de specialitate românească, o contribuție importantă a fost adusă în materia definirii impozitului de către profesorul Dan Drosu Șaguna, potrivit căruia „Impozitul reprezintă o contribuție bănească obligatorie și cu titlu nerambursabil, datorată, conform legii, bugetului de stat de către persoanele fizice și persoanele juridice pentru veniturile pe care le obțin sau bunurile pe care le posedă"[2].

Legiuitorul constituțional s-a ferit să definească impozitul, preferând să facă doar referiri concrete la clasificări ale acestuia ori la trăsăturile sale esențiale. Legile finanțelor publice însă ne oferă două definiții[3] ale impozitului, pe cât de asemănătoare, pe atât de sărace în conținut și de învechite în concepție: „prelevare obligatorie, fără contraprestație și nerambursabilă, efectuată de către administrația publică pentru satisfa-

---

[1] *M. Bouvier*, Introduction au droit fiscal général et a la théorie de l'impôt, 4e édition, LGDJ, EJA, 2001, p. 20-22.

[2] *D.D. Șaguna, D. Șova,* Drept fiscal, ed. 4, Ed. C.H. Beck, București, 2011, p. 87.

[3] Art. 2 pct. 29 din Legea finanțelor publice nr. 500/2002 (M.Of. nr. 597 din 13 august 2002) și art. 2 pct. 37 din Legea finanțelor publice locale nr. 273/2006 (M.Of. nr. 618 din 18 iulie 2006).

cerea necesităților de interes general". După cum se poate observa, definiția legală românească a impozitului preia aproape în integralitatea sa definiția lui Gaston Jèze, ale cărei limite comentate de către autorii francezi le-am enumerat mai sus. Pentru a sublinia, oarecum, dezinteresul legiuitorului român pentru modernitate, semnalăm că, încă din 1981, profesori ai Facultăților de Drept ale Universităților din București, Iași și Cluj[1] au subliniat că viziunea asupra impozitului ca reprezentând o **prelevare fără contraprestație** nu poate fi susținută, caracterul reversibil al impozitelor fiind de esența acestora.

Astfel, cei doi autori arată:

a) trăsătura esențială a impozitelor este reversibilitatea, potrivit căreia sumele concentrate de stat pe calea impozitelor de la persoanele fizice și juridice se reîntorc sub forma unor acțiuni, servicii, gratuități de care beneficiază cei care au contribuit la formarea fondurilor generale ale societății. Astfel de gratuități de care beneficiază populația sunt acțiunile social-culturale organizate de stat în folosul ei, anume învățământ, ocrotirea sănătății, asistența socială, ajutorul familial de stat, arta, cultura, educația fizică și sportul. Prin urmare, sub acest aspect, o prelevare obligatorie către bugetul de stat este fără echivalent și fără contraprestație directă și imediată, însă plătitorii capătă vocație directă ca beneficiari ai unor activități organizate de stat fără să fie obligați la plata contravalorii acestora;

b) statul, în schimbul impozitelor încasate, se obligă și trebuie să creeze și să asigure un cadru general favorabil desfășurării activităților economice, sociale și politice în societate, conform principiului după care „cine plătește impozite are dreptul de a beneficia de protecție din partea organelor statului".

Având în vedere importanța definirii impozitului, a faptului că această noțiune are un impact major asupra unor probleme juridice fundamentale care țin de obligațiile constituționale ale cetățenilor, formarea și administrarea resurselor financiare publice, garantarea dreptului de proprietate, redistribuirea venitului național, politica fiscală ca parte a politicii economice etc., considerăm că *de lege ferenda*, după modelul multor state membre ale Uniunii Europene, noțiunea de „impozit" va trebui să beneficieze de o consacrare constituțională.

---

[1] *I. Gliga, Gh. Gilescu, P. Olcescu*, Drept financiar, București, 1981.

Secțiunea a 2-a. Definiția impozitului

***Impozitul** reprezintă o obligație de natură bănească, de esență constituțională, reglementată doar prin lege, **datorată** statului sau unităților administrativ-teritoriale de către orice subiect de drept considerat de lege, la un anumit moment, contribuabil și **stabilită** asupra oricăror venituri, bunuri sau cheltuieli considerate de lege, la un anumit moment, impozabile.*

Obligație de natură bănească

Caracterul bănesc al obligației fiscale nu este de esența acesteia, întrucât ar însemna să acceptăm faptul că datoria fiscală nu poate fi stinsă decât în formă bănească. Or, Codul de procedură fiscală[1] reglementează cel puțin o situație în care obligația fiscală este plătită în natură: **darea în plată**, reglementată de art. 175, care arată: „Creanțele fiscale pot fi stinse, la cererea debitorului, oricând, cu acordul creditorului fiscal, prin trecerea în proprietatea publică a statului sau, după caz, a unităților administrativ-teritoriale a bunurilor imobile, inclusiv a celor supuse executării silite".

După cum se poate observa, creanța fiscală poate fi stinsă prin transferul în natură a unui bun imobil, fie prin înțelegerea părților, cu evaluarea prealabilă a bunului imobil și stabilirea unui preț corect, fie chiar după momentul declanșării executării silite atâta timp cât operațiunea asigură stingerea integrală a întregii datorii fiscale, adică a debitului principal și a obligațiilor fiscale accesorii (dobânzi și penalități de întârziere pentru debitele datorate bugetului de stat ori majorări de întârziere pentru debitele datorate bugetelor administrației publice locale); de asemenea, în practica altor state dezvoltate, unde este reglementat impozitul pe succesiuni, pentru beneficiarii de patrimonii succesorale valoroase care nu dispun de sumele necesare acoperirii obligațiilor fiscale, legea prevede posibilitatea stingerii acestor obligații prin transmiterea către stat a dreptului de proprietate asupra unor active succesorale, aceasta reprezentând o modalitate prin care statul poate intra sau reintra în posesia unor valori artistice, istorice etc. și includerea acestora în patrimoniul național.

---

[1] O.G. nr. 92/2003, republicată în M.Of. nr. 513 din 31 iulie 2007.

Obligație de esență constituțională

Obligația fiscală are consacrare constituțională în art. 56 și 139, legiuitorul stabilind că cetățenii au obligația de a contribui, prin impozite și taxe, la cheltuielile publice, în condițiile așezării juste a sarcinilor fiscale și cu oferirea unei garanții obligatorii legate de reglementarea impozitelor doar prin lege, cu interzicerea oricăror alte prestații, cu excepția situațiilor de război, a calamităților, a stării de urgență ori de necesitate, când se pot impune anumite contribuții excepționale în bani, natură sau prestații în muncă. Așadar, izvorul general al obligației de plată a impozitelor stabilite prin lege este chiar Constituția, cu precizarea că art. 56 este reglementat la Capitolul III „Îndatoririle fundamentale" ale cetățenilor, alături de obligația de apărare a țării și de fidelitate față de țară. Reglementarea constituțională a obligației cetățenilor de a contribui la constituirea fondurilor financiare ale României ca îndatorire fundamentală poarta însă și un revers: răspunderea organelor administrației publice centrale și locale cu privire la modul de utilizare a banului public trebuie să fie pe măsură.

Obligație reglementată doar prin lege

Impozitele sunt **datorate conform dispozițiilor legale**, în sensul că niciun impozit al statului nu se poate stabili și percepe decât în „puterea unei legi", conform principiului *nullum impositum sine lege*[1]. Izvorul obligației fiscale este legea, ca act juridic al Parlamentului, chiar dacă Parlamentul deleagă uneori, în mod temporar și excepțional, Guvernului posibilitatea de a institui impozite. Acesta din urmă instituie respectivele taxe și impozite tot pe calea legii, ordonanțele de guvern fiind ulterior aprobate sau respinse de Parlament. Reglementarea doar prin lege a impozitelor este un principiu în temeiul căruia legiuitorul constituant de la începutul anilor '90 a sperat să asigure un anumit nivel de stabilitate și predictibilitate sistemului fiscal și să apere contribuabilii de eventualul abuz administrativ al organelor centrale sau locale ale statului care, în absența prevederii constituționale, ar fi putut institui impozite după bunul plac și fără respectarea rigorilor unei politici fiscale naționale. Bunele intenții însă nu au fost suficiente, practica de 20 de ani punând contribuabilul român în fața unor situații pe care Constituția nu le-a avut în

[1] Art. 139 alin. (1) din Constituția României.

vedere şi pe care, probabil, nici nu putea să le prevadă. Astfel, desele modificări ale legislaţiei în materie fiscală au făcut sistemul fiscal românesc, în mod cert, cel mai instabil sistem al unei ţări a Uniunii Europene. Pe de altă parte, posibilitatea constituţională a Guvernului de a reglementa în materie fiscală prin Ordonanţe simple[1] (în temeiul unei legi de abilitare date de Parlament pe perioada vacanţelor parlamentare) sau Ordonanţe de urgenţă[2] în perioada în care Parlamentul se află în sesiune a creat premisele modificărilor succesive şi, de multe ori, fără noimă a reglementărilor fiscale fundamentale. Pe de altă parte, inexistenţa unor prevederi clare în Constituţie cu privire la elementele de reglementare a impozitelor, care sunt exclusiv de natura legii ca act juridic al Parlamentului, a dat posibilitatea Executivului, prin Ministerul Finanţelor, Agenţia Naţională de Administrare Fiscală, Direcţia Generală Mari Contribuabili, Comisia Fiscală Centrală etc. să emită o mulţime de acte normative de rang inferior legii (hotărâri, ordine, norme, instrucţiuni) prin care se completează şi se adaugă la norma fiscală primară, ajungându-se în fapt, sub pretextul emiterii unor norme juridice de aplicare a prevederilor fundamentale, să se reglementeze primar prin acte normative care nu au caracter de lege. În faţa acestei situaţii, *de lege ferenda*, **soluţiile pe care ar trebui să le aibă în vedere un legiuitor constituţional** sunt următoarele:

- trecerea impozitului în sfera de reglementare a legilor organice prin completarea art. 73 din Constituţia României;
- excluderea posibilităţii Guvernului de a reglementa prin ordonanţe de urgenţă în domeniul rezervat fiscalităţii prin modificarea şi completarea art. 115 alin. (4) şi (5) din Constituţia României;
- precizarea clară, la nivelul legii fundamentale, prin modificarea şi completarea art. 139 din Constituţia României, a elementelor de impozit şi procedură fiscală care fac exclusiv obiectul legii şi a celor care pot fi reglementate prin acte inferioare legii, respectiv Hotărâri de Guvern şi acte administrative cu caracter normativ ale organelor administraţiei centrale a statului;
- dispariţia instituţiei *delegării legislative* reglementate de art. 108 şi 115 din Constituţia României şi deci a Ordonanţelor simple în materie fiscală ca urmare a trecerii domeniului fiscalităţii în zona legilor organice.

---

[1] Art. 108 şi 115 alin. (1)-(3) din Constituţia României.
[2] Art. 115 alin. (4) şi (5) din Constituţia României.

Obligație datorată statului sau unităților administrativ-teritoriale

La nivel constituțional, legea fundamentală reglementează în art. 139 alin. (1) și (2) faptul că impozitele se datorează fie bugetului central, fie bugetelor locale. Astfel, majoritatea impozitelor reglementate în România se găsesc în Codul fiscal (Legea nr. 571/2003). În ce privește bugetele locale, precizăm faptul că autonomia financiară și administrativă a unităților administrativ-teritoriale nu dă posibilitatea organelor de conducere (consiliile locale) ale acestora de a institui impozite locale[1], ci doar libertatea stabilirii cuantumului acestora ori a opțiunii de percepere sau nu a unuia din impozitele reglementate de legiuitor ca fiind percepute de către unitățile administrativ-teritoriale[2]. Cu alte cuvinte, ca o măsură de politică fiscală pe plan local, este posibil ca un consiliu local sau județean să opteze, într-un an fiscal, pentru neperceperea unui impozit. Concret însă, în condițiile în care nicio unitate administrativ-teritorială nu se poate autofinanța din impozitele și taxele locale, fiind nevoie de transferuri de la bugetul central pentru echilibrarea bugetelor locale, firește că o asemenea decizie de nepercepere a unui impozit pentru o perioadă de 1 an ar fi, din punctul de vedere al administrării banului public, cel puțin îndoielnică. Principalele impozite locale sunt stabilite de Codul fiscal în Titlul IX art. 247-296, lista tuturor impozitelor ce pot fi percepute la nivelul bugetelor locale fiind anexă la Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale.

Obligație datorată de către orice subiect de drept considerat de lege, la un anumit moment, contribuabil

Orice subiect de drept, persoană fizică sau juridică, ori entitate fără personalitate juridică poate fi subiect de impunere dacă acest lucru este stabilit prin lege. *Per a contrario*, dacă legea nu prevede, chiar dacă un subiect de drept obține un venit sau deține un bun impozabil, acesta nu este contribuabil. Calitatea de contribuabil, adică obligarea la plata unui impozit a tuturor subiectelor de drept care dețin un bun ori realizează un

---

[1] Dreptul regalian al statului de a institui impozite și taxe se exercită doar prin lege, ca act juridic al Parlamentului, indiferent că este vorba despre impozite datorate bugetului central ori impozite datorate bugetelor locale.

[2] „Impozitele și taxele locale se aprobă de consiliile locale, județene și de Consiliul General al Municipiului București, după caz, în limitele și în condițiile legii" – art. 27 alin. (2) din Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale.

venit ce intră în sfera de fiscalizare a statului, este o chestiune de politică fiscală. **Scoaterea din sfera contribuabililor** a unui subiect de drept se poate face prin mai multe **metode:**

- prin intermediul legilor de drept material fiscal (Codul fiscal), reglementând entitățile scutite sau exceptate de la plata unui anumit impozit[1];
- prin legea bugetară anuală care poate opta pentru neperceperea unui impozit într-un anumit an fiscal ori pentru stabilirea unor entități juridice scutite de plata unei anumite obligații fiscale în anul respectiv[2];
- prin absența unei mențiuni exprese în lege a unei anumite entități ca fiind debitor al unui impozit reglementat[3];
- scutiri de la plata unui anumit impozit acordate unor subiecte de drept în temeiul Codului de procedură fiscală prin acte administrative fiscale individuale[4];

---

[1] În materia impozitului pe profit, de exemplu, legiuitorul stabilește în art. 15 C.fisc. mai multe entități juridice scutite de plata acestuia: trezoreria statului, fundațiile române constituite ca urmare a unui legat, cultele religioase, asociațiile de proprietari etc. De asemenea, în materia impozitului pe clădiri, imobilele aparținând instituțiilor publice sunt scutite de impozit, aceeași situație fiind regăsită și în cazul impozitului pe terenurile intravilane.

[2] Conform art. 4 alin. (1) din Legea nr. 500/2002 a finanțelor publice: „Legea bugetară anuală prevede și autorizează, pentru anul bugetar, veniturile (...) bugetare precum și reglementări specifice exercițiului bugetar". Dreptul acordat de legiuitor Parlamentului ca, prin legea bugetară anuală, să stabilească lista impozitelor și implicit a contribuabililor ține de politica fiscală a statului.

[3] Obligarea la plata unui impozit a unei anumite categorii de subiecți care dețin un bun sau realizează un venit este o chestiune de politică fiscală. De aceea, intrarea în sfera de fiscalizare nu se poate realiza pe cale de interpretare sau de extindere a aplicabilității textului legal de către judecător sau agentul fiscal. Pentru a fi supuse unui impozit, o categorie de persoane și bunurile sau veniturile vizate trebuie să fie menționate expres. De foarte multe ori, în legislația fiscală română, legiuitorul a optat pentru o reglementare obiectivă, *in rem*, preferând să identifice materia impozabilă și, după enumerarea unor categorii de subiecte impozabile, să adauge, pentru a fi sigur că niciun subiect deținător al materiei impozabile vizate nu se va sustrage fiscalizării, formula „Orice altă entitate, persoană fizică sau juridică care deține, cu orice titlu....etc.". În practică însă, pentru siguranță și claritate administrativă, există instituția *vectorului fiscal*, care este un document întocmit de organul competent din subordinea A.N.A.F. unde este înregistrat fiscal contribuabilul și care conține obligațiile fiscale de plată ale subiectului impozabil pentru veniturile și bunurile declarate.

[4] Art. 125 alin. (1) și (2) lit. e) C.proc.fisc.: „La cererea temeinic justificată a contribuabililor, organul fiscal competent poate acorda pentru obligațiile fiscale

B.C.U. „M. EMINESCU" IAȘI

- acordarea de scutiri sau exceptări temporare de la plata impozitelor pentru anumite entități, condiționate de îndeplinirea anumitor deziderate avute în vedere de legiuitor care vizează fie dezvoltarea economică a anumitor zone geografice, fie dezvoltarea anumitor ramuri ale economiei naționale. În aceste situații precizăm că, odată cu intrarea în Uniunea Europeană, România este supusă regulilor privind ajutorul de stat aplicabile în interiorul Uniunii Europene și care au fost implementate în legislația națională prin O.U.G. nr. 117/2006, aprobată prin Legea nr. 137/2007.

Contrar concepției clasice conform căreia orice subiect de drept care deține un bun sau obține un venit impozabil devine automat subiect de impunere, exigențele reglementării moderne ne obligă să observăm cu atenție dacă subiectul deținător al bunului ori care obține venitul este și contribuabil. Firește, calitatea de contribuabil a unui subiect de drept care deține un bun ori obține un venit impozabil este o prezumție legală, dar spre deosebire de concepția clasică unde prezumția era irefragabilă, în dreptul modern prezumția calității de contribuabil este o prezumție simplă.

Obligație stabilită asupra oricăror venituri, bunuri sau cheltuieli considerate de lege, la un anumit moment, impozabile

Spre deosebire de concepția clasică privind impozitarea doar a veniturilor obținute ori a bunurilor deținute, vom observa că impozitele moderne poartă și asupra cheltuielilor efectuate. Astfel, de exemplu, TVA este un impozit indirect, care este așezat asupra cheltuirii disponibilităților financiare deținute de persoanele fizice sau persoanele juridice care nu sunt înregistrate ca plătitori de TVA. Firește, marii teoreticieni de la începutul secolului XX nu puteau avea în vedere „cheltuielile" ca materie impozabilă, întrucât TVA-ul, de exemplu, este reglementat pentru prima oară în 1958.

Nu toate veniturile obținute, bunurile deținute ori cheltuielile efectuate sunt impozabile. Pentru a fi supuse fiscalizării este necesar ca acestea să fie considerate de legiuitor ca reprezentând obiectul sau materia impozabilă pentru un anumit tip de impozit, iar aceasta este o chestiune de politică fiscală.

Firește că orice bun deținut sau venit obținut are vocație generală de a deveni obiect sau materie impozabilă, dar intrarea sub sfera fiscalizării se

---

restante, atât înaintea începerii executării silite, cât și în timpul efectuării acesteia (...) scutiri sau reduceri de impozite locale".

face doar prin reglementarea expresă de lege. Nu există posibilitatea pentru administrația fiscală sau pentru magistrat de a considera un bun, un venit sau o cheltuială ca reprezentând obiect al impunerii pe calea unui raționament de interpretare logico-juridică a unei norme legale ori prin extinderea sensului unui text legislativ. Normele de drept fiscal sunt norme de drept public, de strictă interpretare și aplicare, astfel încât obiectul sau materia impozabilă trebuie reglementate expres de legiuitor.

De lege lata se întâlnesc frecvent situații în care veniturile, bunurile sau cheltuielile sunt scutite ori exceptate de la plata unui impozit, iar aceste scutiri sau exceptări sunt acordate *in rem*, indiferent de calitatea debitorului ori de situația patrimonială a acestuia[1].

Secțiunea a 3-a. Caracteristicile impozitelor moderne

Doctrina franceză pune alături de principiul separației puterilor în stat un alt principiu, considerat la fel de important pentru existența statală și armonia guvernării, respectiv principiul **consimțământului la impozit**[2]. Potrivit acestui principiu, pentru ca un impozit să-și atingă scopul, adică să contribuie la formarea fondurilor financiare publice și la atingerea unor scopuri ce țin de politicile economice ale unui stat, este necesar să aibă legitimitate, adică să fie general acceptat de către cetățenii statului respectiv și de către contribuabilii efectivi. Pentru a obține această legitimitate, în literatura de specialitate au fost identificate câteva caracteristici esențiale pe care ar trebui să le îndeplinească orice impozit la momentul instituirii sale și pe tot parcursul existenței reglementării legale: **predictibilitate, certitudine, randament fiscal ridicat.**

---

[1] Art. 250 alin. (1) pct. 10, 12 și 13 reglementează scutiri *in rem*, fără a ține seama de capacitatea contributivă a potențialului subiect impozabil: „Clădirile pentru care nu se datorează impozit, prin efectul legii, sunt: clădirile restituite (...) potrivit Legii nr. 10/2001 privind regimul juridic al unor imobile preluate abuziv în perioada 6 martie 1945 – 22 decembrie 1989, clădirile retrocedate potrivit (...) Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 83/1999 privind restituirea unor bunuri imobile care au aparținut comunităților cetățenilor aparținând minorităților naționale de România".

[2] *J.C. Martinez, Pierre di Malta*, Droit Fiscal Contemporain.

§1. Predictibilitatea

Este trăsătura principală revendicată de către contribuabili în general şi, de asemenea, principalul reproş formulat de aceştia. Predictibilitatea constă, în principal, în stabilitatea reglementării legale, întrucât desele schimbări de legislaţie şi de regim juridic sau economic al impozitelor pun contribuabilul în situaţia de a nu-şi putea face o planificare fiscală. Trebuie înţeles că plata impozitelor face parte din plăţile constante ale unui contribuabil, pe baza cărora acesta îşi concepe un buget şi o strategie pe termen scurt şi mediu. Or, schimbarea cotei de impozitare, a regimului deducerilor, a modului de aşezare a impozitului (asieta) la intervale foarte dese şi, în tot cazul, neregulate sunt de natură să producă perturbări nedorite activităţii economice şi să descurajeze complet investiţiile directe în economie, fie că sunt autohtone, fie străine. Pentru a evita această situaţie, Codul fiscal şi Codul de procedură fiscală au prevăzut în mod expres[1] că aceste două legi fundamentale ale sistemului fiscal pot fi modificate numai prin lege care urmează să intre în vigoare într-un termen de 6 luni de la publicarea în Monitorul Oficial şi, de preferat, modificarea să intre în vigoare cu data de 1 ianuarie a anului următor promovării acesteia. Astfel de norme au rolul de a aduce stabilitate în sistemul fiscal, contribuabilul presupunându-se că ar avea un termen suficient de lung pentru a putea să-şi reorganizeze activitatea economică în funcţie de modificările propuse în legislaţia fiscală. Contrar reglementărilor legale, de la intrarea în vigoare (1 ianuarie 2004) şi până astăzi, Codul fiscal a suferit şaizeci de modificări[2], în medie zece pe an, iar Codul de procedură fiscală şaisprezece modificări. Încălcarea normelor arătate în materia modificării codurilor este explicată de guvernanţi prin aceea că normele nu sunt imperative, ci norme de recomandare. Din punctul nostru de vedere, prin

---

[1] Art. 4 C.fisc.: „Prezentul cod se modifică şi se completează numai prin lege, promovată, de regulă, cu 6 luni înainte de data intrării în vigoare a acesteia.

Orice modificare sau completare a prezentului cod intră în vigoare cu începere din prima zi a anului următor celui în care a fost adoptată prin lege".

Art. 3 C.proc.fisc.: „Prezentul cod se modifică şi se completează numai prin lege, promovată, de regulă, cu 6 luni înainte de data intrării în vigoare a acesteia.

Orice modificare sau completare a prezentului cod intră în vigoare cu începere din prima zi a anului următor celui în care a fost adoptată".

[2] Legiuitorul român a respectat, cu aproximaţie, regula celor 6 luni şi intrarea în vigoare cu data de 1 ianuarie a anului următor doar în primul an de existenţă a Codului fiscal.

intrarea imediată în vigoare a oricăror modificări la Codul fiscal şi de procedură fiscală, cu încălcarea normelor legale mai sus arătate, actele normative de modificare pot fi puse în discuţia Curţii Constituţionale, pentru încălcarea art. alin. (5) din Constituţia României care arată că „În România, respectarea Constituţiei, a supremaţiei sale şi a legilor este obligatorie". După cum se poate observa, textul ridică la rang de obligaţie constituţională respectarea legilor în vigoare, or toate actele normative de codificare a fiscalităţii emise şi intrate în vigoare cu încălcarea prevederilor mai sus arătate sunt neconstituţionale prin încălcarea art. 1 alin. (5) din Constituţia României.

§2. Certitudinea

Pentru ca un impozit să fie cert, reglementarea legală trebuie să acopere toate elementele impozitelor (cotă de impozit, debitori, materie impozabilă, deduceri, declarare, termene de plată) şi orice aspect legat de administrarea[1] acestora. De asemenea, pentru introducerea unei certitudini în reglementare, legiuitorul a prevăzut raporturile Codului fiscal şi ale Codului de procedură fiscală cu alte acte normative. Astfel, dispoziţiile Codului fiscal prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative[2], dar în caz de conflict între Codul fiscal şi o prevedere a unui tratat la care România este parte, prevalează normele actului internaţional[3]. De asemenea, normele metodologice de aplicare a Codului fiscal

---

[1] Art. 1 alin. (3) C.proc.fisc.: „Prin administrarea impozitelor (...) se înţelege ansamblul activităţilor desfăşurate de organele fiscale în legătură cu:
- înregistrarea fiscală;
- declararea, stabilirea, verificarea şi colectarea impozitelor (...);
- soluţionarea contestaţiilor împotriva actelor administrative fiscale.

[2] Deşi intenţia este corectă, din punctul nostru de vedere legiuitorul fiscal nu a rezolvat decât parţial problema conflictului de legi, întrucât în situaţia unui conflict între o normă din Codul fiscal şi o normă de natură fiscală dintr-o lege organică, în opinia noastră, dacă ţinem cont de prevederile Legii nr. 24/2000 privind tehnica legislativă şi de prevederile Constituţiei României (din art. 73), în situaţia unui asemenea conflict va prevala norma de natură fiscală din legea organică.

[3] Prevalenţa actului normativ internaţional este una din chestiunile rezolvate cu acurateţe de către legiuitorul român, chestiune lăsată oarecum în suspensie de către art. 11 alin. (2) din Constituţia României care arată că: „Tratatele ratificate de parlament, potrivit legii, fac parte din dreptul intern". Prin această normă,

se reglementează prin Hotărâre de Guvern, iar Ordinele şi Instrucţiunile se emit de Ministerul Finanţelor Publice în vederea aplicării unitare a Codului fiscal şi de Agenţia Naţională de Administrare Fiscală pentru aplicarea unitară a procedurilor de administrare a impozitelor, cu precizarea că nicio altă instituţie subordonată Guvernului nu poate elabora sau emite norme care să aibă legătură cu aplicarea prevederilor Codului fiscal[1]. Cu toate acestea, din cauza hemoragiei de reglementare în materie fiscală şi a contradicţiilor evidente între acte normative, a apariţiei nejustificate a multor reglementări primare în actele normative secundare, sistemul fiscal din România este un sistem greoi şi, în tot cazul, incert. Astfel, trăsătura modernă a certitudinii rămâne, pentru moment, doar un deziderat în materia impozitelor reglementate *de lege lata*.

§3. Randamentul fiscal

Pentru a avea „randament fiscal" este necesar ca un impozit să fie universal, adică să fie plătit de către toate persoanele care realizează venituri din aceeaşi sursă sau care posedă acelaşi gen de avere şi să cuprindă întreaga materie impozabilă, să nu fie susceptibil de evaziuni ori fraude fiscale şi să nu reclame cheltuieli mari de percepere. În practica fiscală, impozitele care îndeplinesc în cea mai mare măsură aceste caracteristici sunt impozitele cu reţinere la sursă.

Secţiunea a 4-a. Obligaţii de natură fiscală care nu sunt impozite

Sistemul fiscal poate fi înţeles ca ansamblu al tuturor impozitelor percepute pe un teritoriu naţional, dar şi ca ansamblu al tuturor prelevărilor bugetare, fie ele impozite sau alte venituri având caracter obligatoriu. În această a doua categorie intră: taxele, contribuţiile, taxele parafiscale, redevenţele.

Codul fiscal consacră nu doar supremaţia Convenţiilor de evitare a dublei impuneri în faţa reglementărilor fiscale naţionale, dar şi a Convenţiilor de promovare şi protejare reciprocă a investiţiilor şi a Acordurilor economice bilaterale sau multilaterale încheiate de România atunci când acestea conţin prevederi fiscale.

[1] Art. 5 C.fisc.

§1. Taxele

Taxele reprezintă, alături de impozite, cea de a doua categorie principală de venituri la bugetul de stat.

Taxa reprezintă plata efectuată de persoanele fizice sau juridice pentru serviciile prestate acestora de către instituții sau autorități publice[1].

Spre deosebire de impozite, taxele se caracterizează printr-o serie de **trăsături specifice,** şi anume:

– reprezintă o *plată neechivalentă*[2] pentru servicii sau lucrări efectuate de organe sau instituții care primesc, întocmesc sau eliberează diferite acte, prestează servicii şi rezolvă alte interese legitime ale persoanelor fizice sau juridice. Plata serviciilor sau lucrărilor este neechivalentă, deoarece, conform dispozițiilor legale, aceasta poate fi mai mare sau mai mică în comparație cu valoarea prestațiilor efectuate de organe sau instituții de stat;

– *subiectul plătitor este precis determinat* din momentul când solicită efectuarea unei activități din partea unui organ sau a unei instituții de stat. Literatura franceză arată totuşi că, în unele situații, taxa poate fi aplicată nu doar beneficiarului efectiv al unui serviciu, ci şi unui beneficiar potențial (cum este cazul taxei pentru ridicarea gunoiului menajer)[3];

---

[1] Art. 1 pct. 55 din Legea nr. 273/2006: „taxa – suma plătită de o persoană fizică sau juridică, de regulă, pentru serviciile prestate acesteia de către un operator economic, o instituție publică ori un serviciu public".

[2] Taxele reprezintă plata serviciilor, lucrărilor şi a altor activități ale unor organe sau instituții de stat, însă între cuantumul sau mărimea lor şi valoarea efectivă – patrimonială sau nepatrimonială – a serviciilor sau activităților prestate în beneficiul plătitorului nu există un raport de echivalență. Fiind instituite în scopuri fiscale, de realizare a unor venituri la bugetul de stat, cuantumul taxelor nu se stabileşte pornind de la costul, prețul ori valoarea serviciului prestat, ci independent de criterii de ordin economic. Nefiind vorba de o echivalență exactă de tipul tarif plătit – serviciu prestat între taxa achitată unui organ al administrației centrale sau locale şi îndeplinirea solicitării plătitorului, taxele se deosebesc radical de prețurile mărfurilor ori tarifele serviciilor executate de întreprinderile, organizațiile economice sau de liber profesioniştii autorizați. Prețurile şi tarifele cuprind cheltuielile de producție şi circulație, pe când taxele nu sunt stabilite în raport de cheltuielile de întreținere ale organelor sau instituțiilor de stat respective şi, de asemenea, nu se percep pentru toate serviciile, lucrările sau activitățile efectuate în favoarea unor persoane fizice sau juridice.

[3] *M. Bouvier*, Introduction au droit fiscal général et a la théorie de l'impôt, 4e édition, LGDJ, EJA, 2001, p. 23.

– spre deosebire de principiul absenței unei contraprestații imediate în cazul impozitelor, taxele *acoperă servicii sau lucrări efectuate în mod direct și imediat plătitorilor* de către organe sau instituții de stat specializate.

În stabilirea și aplicarea taxelor se au în vedere unele **principii**, și anume:

– *unicitatea taxării*, în sensul că pentru unul și același serviciu prestat unei persoane, aceasta nu datorează taxa decât o singură dată;

– *răspunderea* pentru neîndeplinirea obligației de plată *revine funcționarului sau persoanei încadrate de la instituția sau organul de stat* respectiv, și nu debitorului;

– *nulitatea actelor nelegal taxate*;

– *taxele sunt anticipative*, în sensul că ele se datorează și se achită în momentul solicitării serviciilor sau lucrărilor ce urmează a fi efectuate de organele sau instituțiile de stat[1].

§2. Contribuțiile

Din punct de vedere teoretic, ***contribuțiile*** *reprezintă sumele încasate de diferite întreprinderi sau instituții publice sau private de la persoanele fizice sau juridice, pentru avantaje reale sau potențiale de care acestea beneficiază.*

De menționat că plata contribuției este obligatorie în sarcina debitorilor reali sau potențial avantajați[2].

Reglementările legale interne stabilesc două categorii de contribuții: contribuțiile datorate fondurilor speciale extrabugetare și contribuțiile sociale[3]. Contribuțiile sociale sunt reglementate în Codul fiscal sub denumirea de „contribuții sociale obligatorii", ca fiind orice contribuții care trebuie plătite pentru protecția șomerilor, asigurări de sănătate sau asigurări sociale[4].

---

[1] *D.D. Șaguna, D. Șova*, Drept fiscal, ed. 4, Ed. C.H. Beck, București, p. 103.

[2] Art. 2 pct. 19 din Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice.

[3] Contribuții pentru asigurări sociale de stat (Legea nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii), contribuții pentru asigurări de accidente (Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale), contribuții de asigurări sociale de sănătate (Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății) etc.

[4] Art. 7 pct. 10 C.fisc.

§3. Taxele parafiscale

Taxele parafiscale sunt taxe speciale instituite, de regulă, de către colectivităţile locale, în situaţia organizării unor servicii speciale la nivel local.

Caracteristica de bază este aceea că debitorii acestor taxe sunt exclusiv persoanele care beneficiază de serviciile respective. De asemenea, taxele parafiscale reprezintă una din excepţiile de la principiul neafectării veniturilor bugetare, destinaţia acestora fiind exclusiv finanţarea serviciilor pentru a căror înfiinţare sau funcţionare au fost instituite.

Taxele parafiscale reprezintă o realitate juridică atât în România, cât şi în restul Europei[1]. Astfel, taxele parafiscale au fost instituite în România după 1989 prin Legea nr. 69/1991 privind administraţia publică locală. Actualmente, taxele parafiscale fac obiectul de reglementare al Legii nr. 273/2006 (art. 30) privind finanţele publice locale şi sunt reglementate sub denumirea de „taxe speciale pentru funcţionarea unor servicii publice locale"[2].

---

[1] În Franţa, taxele parafiscale sunt reglementate de Legea Finanţelor din 1959 şi au o natură hibridă: prin scopul lor, întrucât sunt percepute în beneficiul unor persoane juridice de drept public, iar nu al statului sau al colectivităţilor locale, dar şi prin regimul juridic aplicabil, întrucât perceperea efectivă depinde de enumerarea taxei parafiscale într-o anexă la legea bugetară anuală (*J. Grosclaude, Ph. Marchessou*, Droit fiscal général).

[2] Art. din 30 Legea nr. 273/2006: „Taxe speciale pentru funcţionarea unor servicii publice locale

(1) Pentru funcţionarea unor servicii publice locale, create în interesul persoanelor fizice şi juridice, consiliile locale, judeţene şi Consiliul General al Municipiului Bucureşti, după caz, aprobă taxe speciale.

(2) Cuantumul taxelor speciale se stabileşte anual, iar veniturile obţinute din acestea se utilizează integral pentru acoperirea cheltuielilor efectuate pentru înfiinţarea serviciilor publice de interes local, precum şi pentru finanţarea cheltuielilor curente de întreţinere şi funcţionare a acestor servicii.

(3) Prin regulamentul aprobat de autorităţile deliberative se vor stabili domeniile de activitate şi condiţiile în care se pot institui taxele speciale, modul de organizare şi funcţionare a serviciilor publice de interes local, pentru care se propun taxele respective.

(4) Hotărârile luate de autorităţile deliberative, în legătură cu perceperea taxelor speciale de la persoanele fizice şi juridice plătitoare, vor fi afişate la sediul acestora şi publicate pe pagina de internet sau în presă.

(5) Împotriva acestor hotărâri, persoanele interesate pot face contestaţie în termen de 15 zile de la afişarea sau publicarea acestora. După expirarea acestui

§4. Redevențele

***Redevențele** reprezintă plăți obligatorii pentru titularii contractelor de concesiune a bunurilor aflate în domeniul public al statului.*

Conform art. 136 alin. (4) din Constituția României, bunurile proprietate publică pot fi date în administrare regiilor autonome ori instituțiilor publice sau pot fi concesionate ori închiriate. Astfel, conform O.U.G. nr. 54/2006 privind regimul contractelor de concesiune de bunuri proprietate publică, redevența reprezintă prețul dreptului de exploatare a unui bun proprietate publică[1].

Cele mai importante redevențe cunoscute în legislația românească sunt redevența petrolieră și redevența minieră.

***Redevența petrolieră** reprezintă suma datorată de către titularii acordurilor petroliere[2] bugetului de stat, în condițiile legii, pentru exploatarea unui zăcământ petrolier și a bunurilor aflate în domeniul public, în scopul transportului și tranzitului petrolului pe conducte magistrale, precum și operării terminalelor petroliere[3].*

***Redevența minieră** reprezintă suma datorată bugetului de stat de către titular pentru concesionarea/administrarea activităților de exploatare a resurselor minerale, bunuri ale domeniului public al statului[4].*

---

termen, autoritatea deliberativă care a adoptat hotărârea se întrunește și deliberează asupra contestațiilor primite.

(6) Taxele speciale se încasează numai de la persoanele fizice și juridice care se folosesc de serviciile publice locale pentru care s-au instituit taxele respective.

(7) Taxele speciale, instituite potrivit prevederilor prezentului articol, se încasează într-un cont distinct, deschis în afara bugetului local, fiind utilizate în scopurile pentru care au fost înființate, iar contul de execuție al acestora se aprobă de autoritățile deliberative".

[1] Art. 1 alin. (2) din O.U.G. nr. 54/2006: „Contractul de concesiune de bunuri proprietate publică, denumit în continuare contract de concesiune, este acel contract încheiat în formă scrisă prin care o autoritate publică, denumită concedent, transmite, pe o perioadă determinată, unei persoane, denumite concesionar, care acționează pe riscul și răspunderea sa, dreptul și obligația de exploatare a unui bun proprietate publică în schimbul unei redevențe".

[2] Art. 2 pct. 2 din Legea nr. 238/2004, legea petrolului: „acord petrolier este actul juridic încheiat, potrivit prevederilor prezentei legi, între autoritatea competentă și una sau mai multe persoane juridice române ori străine, în vederea efectuării de operațiuni petroliere și a concesiunii bunurilor necesare realizării acestora".

[3] Art. 2 pct. 33 din Legea nr. 238/2004, legea petrolului.

[4] Art. 3 pct. 31 din Legea nr. 85/2003, legea minelor.

Secțiunea a 5-a. Clasificarea impozitelor

Dată fiind diversitatea formelor pe care le-au îmbrăcat și le îmbracă impozitele, acestea se pot grupa după diferite **criterii.** Literatura de specialitate și reglementarea legală ne oferă o gamă foarte variată de clasificări ale impozitelor. Pentru simplitate și coerență, în prezentul manual am optat pentru clasificarea propusă de Michel Bouvier[1].

§1. Clasificarea administrativă

Această clasificare prezintă interes pentru contabilitatea publică și organizează impozitele după criteriul instituției care le administrează. Astfel, ținând cont de realitatea concretă a apartenenței la Uniunea Europeană, impozitele pot fi: impozite datorate bugetului de stat, impozite locale datorate bugetelor administrate de autoritățile publice locale[2] și impozite datorate bugetului Uniunii Europene.

§2. Clasificarea economică

După obiectul impunerii, impozitele se pot grupa în impozite pe avere[3], impozite pe venit[4] și impozite pe cheltuieli[5].

---

[1] *M. Bouvier*, Introduction au droit fiscal général et a la théorie de l'impôt, 4e édition, LGDJ, EJA, 2001, p. 25.

[2] Impozitele locale ca specie sunt reținute de Codul fiscal în Titlul IX „Impozite și taxe locale".

[3] Impozite care se stabilesc asupra valorii bunurilor deținute sau asupra sporului de valoare al bunurilor din patrimoniul unei persoane (impozitul pe clădiri, pe terenuri, pe valorile mobiliare deținute). Impozitul pe avere este cunoscut în alte sisteme fiscale moderne sub denumirea de *impozit pe capital* și poate avea ca obiect impozitarea bunurilor imobile, a sporului de valoare al averii, al transferului proprietății asupra acțiunilor sau titlurilor de valoare deținute, impozitul asupra succesiunilor. De precizat că în România nu există actualmente reglementat expres un impozit asupra sporului de avere și nici impozit pe succesiuni, dar este reglementat impozitul progresiv pe terenuri și clădiri care sunt impozite de natura impozitului pe avere.

[4] Impozitul pe salarii, impozitul pe veniturile din profesiunile liberale etc.

[5] Taxa pe valoarea adăugată și accizele sunt cele mai frecvente impozite care sunt așezate asupra cheltuielilor. Așa cum arată Michel Bouvier în lucrarea citată, impozitarea cheltuielilor constă în a taxa un bun sau un serviciu la momentul

§3. Clasificarea tehnică

a. În raport de debitorul real al obligației fiscale impozitele pot fi *directe* și *indirecte*. Criteriul care stă la baza acestei clasificări este cel al „incidenței impozitului" sau, mai bine spus, al sarcinii fiscale. Problema care se pune, atunci când stabilești un impozit și un mod de așezare a acestuia, este dacă acest impozit va afecta venitul subiectului impozabil sau va afecta venitul altei persoane, care nu este subiect impozabil; cu alte cuvinte, se pune problema dacă subiectul legal impozabil este și debitorul real al impozitului sau dacă subiectul legal impozabil este doar plătitorul impozitului, iar debitorul real al acestuia este o terță persoană. În funcție de răspunsul la această întrebare, se naște și clasificarea în impozite directe și indirecte.

Impozitele directe vizează existența venitului sau averii, în timp ce impozitele indirecte vizează utilizarea, cheltuirea acestora.

Impozitele directe se percep de la persoanele fizice sau juridice care, potrivit intenției legiuitorului, trebuie să suporte, la anumite termene, sarcina fiscală stabilită pe baza datelor de care dispun organele fiscale privind persoanele, averea, posesiunea sau venitul fiecărui contribuabil și a cotelor fixate prin lege.

***Impozitele directe** sunt acele impozite unde subiectul legal impozabil și debitorul real al sarcinii fiscale sunt una și aceeași persoană.*

În funcție de criteriile care stau la baza așezării lor, impozitele directe se pot stabili asupra obiectelor materiale, fără a ține seama și de situația personală a subiectului impozitului și acestea sunt *impozitele directe reale*[1] sau, din contră, pot ține seama, în primul rând, de persoana impozabilă (subiectul impozitului), de averea și veniturile ei și acestea sunt *impozitele directe personale*[2].

---

achiziționării acestora. Practic, impozitarea cheltuielii înseamnă fiscalizarea folosirii unui venit sau a unei economii, atunci când acestea sunt afectate de achiziționarea unui bun sau a unui serviciu. Pe de altă parte, este interesant de subliniat că impozitarea cheltuielii poate fi interpretată și ca o fiscalizare a capitalului (impozit pe capital) sau fiscalizare a averii sau patrimoniului (impozit pe avere) atunci când bunurile achiziționate sunt: imobile, fond de comerț, valori mobiliare).

[1] Impozite directe reale sunt impozitul pe terenuri, impozitul pe clădiri etc.

[2] Impozite directe personale pot fi impozitul pe salarii, impozitul pe veniturile obținute de liber profesioniști, impozitul pe dividende, impozitul pe succesiuni, impozitul pe avere.

Impozitele indirecte[1] *nu se stabilesc direct şi nominativ asupra contribuabililor, ci se aşează asupra vânzării bunurilor sau prestării unor servicii şi se regăsesc în preţul bunului sau tariful serviciului achiziţionate de consumatorul final. Impozitele indirecte sunt acelea unde subiectul legal impozabil este doar plătitorul de impozit, în timp ce debitorul real al sarcinii fiscale este o terţă persoană, consumatorul final.*

Mecanismul aparent paradoxal al unui impozit indirect se regăseşte în cazul taxei pe valoarea adăugată şi al accizelor: cine este înregistrat ca plătitor de TVA sau accize nu va suporta niciodată sarcina fiscală a acestor impozite indirecte, ci va fi doar simplu plătitor, sarcina fiscală fiind suportată de cumpărătorul produsului vândut sau beneficiarul serviciului prestat. Persoana impozabilă înregistrată ca plătitor de impozit indirect (TVA sau accize) funcţionează în fapt ca un agent intermediar de plată între stat şi debitorul real al sarcinii fiscale.

b. În funcţie de modalitatea concretă de aşezare a sarcinii fiscale, impozitele pot fi impozite *în cotă fixă* sau *în cotă progresivă.*

Impozitul în cotă fixă asupra veniturilor este caracterizat de păstrarea constantă a sarcinii fiscale, indiferent de mărimea materiei impozabile. Astfel, indiferent de nivelul sumei reprezentând venitul ce face obiectul impozitului, nivelul fiscalizării este identic, prin aplicarea constantă a aceluiaşi procent. Este cazul reglementării fiscale actuale din România unde, în mod concret, pentru salarii, veniturile liber-profesioniştilor, drepturi de autor, venituri din cedarea folosinţei bunurilor, profitul societăţilor comerciale, dividende, dobânzi etc. se aplică impozitul fix (forfetar sau proporţional) de 16%.

Impozitul progresiv se caracterizează prin aceea că nivelul de fiscalizare creşte odată cu nivelul de creştere a materiei impozabile. Impozitarea este concepută, în general, pe tranşe de venit, nivelul superior de fiscalizare aplicându-se pentru fiecare tranşă superioară de venit. Acesta a fost modelul de fiscalizare aplicat în România până la 31 decembrie 2004 când nivelul maxim al impozitului progresiv era de 40%.

Aplicarea uneia sau alteia dintre cele două metode de impunere, fixă sau progresivă, ţine de modul de interpretare a ideii de „egalitate fiscală"[2]

---

[1] Impozite indirecte pot fi accizele, taxa pe valoarea adăugată, taxe vamale de import etc.

[2] Există două interpretări ale ideii de egalitate fiscală: egalitatea în faţa impozitului sau egalitatea verticală, care presupune că impunerea trebuie să se facă în

şi de scopurile urmărite prin impunere. Astfel, teoria fiscală spune că o impozitare fixă cu o cotă relativ redusă ar contribui la formarea clasei de mijloc a societăţii, în timp ce impozitarea progresivă are în vedere protejarea categoriilor sociale dezavantajate din punctul de vedere al veniturilor obţinute, dând posibilitatea şi acestora să înceapă să acumuleze pentru a-şi putea astfel ridica nivelul de trai.

Impozitarea modernă nu poate fi decât progresivă. Argumentele sunt multiple şi ţin de politica fiscală. Astfel, o cotă de impozitare fixă relativ redusă încurajează cheltuielile de lux, întrucât subiectul impozabil are acces rapid la o sumă relativ mare de bani rămasă după plata impozitului pe care este tentat să o cheltuiască pentru bunuri sau servicii voluptuarii. În plus, acest tip de fiscalitate nu ocroteşte în niciun fel categoriile sociale defavorizate din punctul de vedere al nivelului veniturilor obţinute şi, mai mult, prevede o modalitate simplă de constituire a masei impozabile, cu cheltuieli deductibile foarte puţine şi în cuantum foarte mic, impozitul fix funcţionând mai mult ca un impozit pe cifra de afaceri. Spre deosebire de acesta, impozitul progresiv are multiple valenţe:

1) ocroteşte categoriile sociale defavorizate din punct de vedere financiar prin instituirea unui minim legal neimpozabil şi prin impozitarea, de foarte multe ori mult sub nivelul unui impozit în cotă fixă a veniturilor mici obţinute de contribuabili;

2) instituie multiple cheltuieli deductibile, prin intermediul cărora legiuitorul orientează cheltuielile contribuabilului către sfere active ale societăţii, cum ar fi: asigurările de viaţă, contribuţiile facultative la fondurile de pensii private, asigurările de sănătate, încurajarea creditului imobiliar, încurajarea achiziţionării de bunuri mobile în sistem leasing sau pe credit, economisirea pentru studiile copiilor etc. Prin instituirea de multiple deductibilităţi, vom observa că, în fapt, rezultatul efectiv al impozitării progresive, adică suma pe care persoana trebuie să o plătească fiscului este, de cele mai multe ori, mai mică decât ar fi fost în cazul impozitului fix, diferenţa fiind că în cazul progresivităţii legiuitorul a determinat folosirea veniturilor contribuabilului către sfere active ale societăţii şi care-i asigură acestuia o viaţă mai sigură, pe când în cazul

---

acelaşi mod pentru toţi contribuabilii indiferent de mărimea materiei impozabile (aceasta este impozitarea în cotă fixă); egalitatea prin impozit sau egalitatea orizontală, care presupune ca impozitarea să se facă diferenţiat în funcţie de mărimea materiei impozabile, adică ţinându-se seama de capacitatea contributivă subiectelor impunerii.

impozitului fix modul de cheltuire a venitului contribuabilului scapă complet legiuitorului şi, de cele mai multe ori, aşa cum arată statisticile, cheltuirea acestor venituri pe lux este foarte frecventă.

Majoritatea absolută a statelor Uniunii Europene, la care se adaugă statele puternic dezvoltate economic din afara spaţiului european (SUA, Japonia etc.) au optat pentru impozitarea progresivă, impozitarea în cotă fixă (cota unică) fiind considerată apanajul statelor mai puţin dezvoltate economic. Doctrina franceză arată că „într-un stat care respectă justiţia socială, impozitarea va fi stabilită în funcţie de capacitatea contributivă a cetăţenilor"[1].

În România, deşi Constituţia şi Codul fiscal au optat, la nivel de principiu, în mod expres, pentru impozitarea progresivă[2] a veniturilor persoanelor fizice, totuşi, începând cu 2005, a fost introdusă cota unică de impozitare[3], care a produs multiple dezechilibre sociale şi a pus statul în imposibilitatea folosirii politicilor fiscale şi economice de dezvoltare a ţării prin orientarea deductibilităţilor fiscale către cheltuieli în zone active şi de dezvoltare ale societăţii. De altfel, literatura franceză subliniază argumentele clare ale progresivităţii impunerii, ideea de bază fiind că minimul neimpozabil şi cota cea mai redusă de impozit sunt menite să asigure contribuabilului acoperirea nevoilor celor mai importante, urmând

---

[1] *J. Grosclaude, Ph. Marchesou*, Droit Fiscal Général, Dalloz, 2001.

[2] Art. 56 alin. (2) din Constituţia României: „Sistemul legal de impuneri trebuie să asigure aşezarea justă a sarcinilor fiscale"; art. 3 lit. c) C.fisc.: „Impozitele (...) reglementate de prezentul cod se bazează pe echitatea fiscală la nivelul persoanelor fizice, prin impunerea diferită a veniturilor în funcţie de mărimea acestora".

[3] Prin ultimele modificări ale Codului fiscal, legiuitorul a renunţat însă la cota fixă de impunere pentru anumite venituri, introducând sistemul progresiv de impozitare, cum este situaţia impozitului pe clădiri, unde impozitul a fost stabilit astfel: 0,1% din valoarea impozabilă a clădirii pentru proprietatea de la adresa de domiciliu, urmând ca impozitul să crească progresiv în funcţie de numărul de proprietăţi astfel: cu 65% pentru a doua proprietate, cu 150% pentru a treia proprietate, cu 300% pentru a patra proprietate şi următoarele. În această reglementare a art. 252, Codul fiscal a ţinut seama şi de prevederile constituţionale şi de prevederile de principiu ale aceluiaşi cod din art. 3 lit. c), aplicând pentru persoanele fizice principiul echităţii în fata impozitului, ţinând seama de capacitatea contributivă a subiectului impozabil.

ca pe măsură ce intrăm în sfera cheltuielilor utile şi voluptuarii, cota de impozit să crească în paralel însă cu deductibilitățile[1].

Secțiunea a 6-a. Funcțiile taxelor şi impozitelor

Contribuția la formarea fondurilor generale de dezvoltare a societății este o obligație a tuturor persoanelor fizice şi persoanelor juridice care realizează venituri impozabile sau taxabile[2], deoarece în aceste fonduri se concentrează mijloacele băneşti centralizate necesare pentru finanțarea de obiective şi acțiuni cu caracter general: finanțarea instituțiilor publice, a învățământului, a sănătății, constituirea rezervelor de stat, cheltuielile de investiții în infrastructura rutieră, feroviară, aeroportuară, portuară, investițiile în utilități publice (apă, canal, electricitate, gaze) etc. Constituirea fondurilor necesare îndeplinirii atribuțiilor statului prin instituirea de impozite şi taxe este una din atribuțiile esențiale ale statului modern, suveranitatea fiscală asupra teritoriului național fiind considerată parte a suveranității naționale. Suveranitatea fiscală este una dintre atribuțiile pe care niciun stat modern nu este dispus să o negocieze. Aşa se explică absența unor impozite unice la nivelul Uniunii Europene (cu excepția impozitelor asupra salariilor funcționarilor publici din instituțiile europene), păstrarea regulii unanimității pentru votarea oricărei norme juridice fiscale la nivelul unional, negocierile şi încheierea convențiilor bilaterale pentru evitarea dublei impuneri, în care statele, subordonându-se ideii de evitare a dublei impuneri, în fapt urmăresc conservarea, fără partajare, a dreptului regalian de impunere.

Redistribuirea unor venituri primare sau derivate este operațiunea de preluare a unor resurse în vederea repartizării lor, pentru satisfacerea unor trebuințe acceptate în folosul altora decât posesorii inițiali ai resurselor. Desigur, în anumite limite rezonabile, redistribuirea este justificată şi inerentă pentru satisfacerea tuturor trebuințelor generale ale societății. Redistribuirea, realizându-se prin aplicarea principiului depersonalizării resurselor, se înfăptuieşte pe multiple planuri: între sfera materială şi cea nematerială, între sectoarele, ramurile, subramurile şi

---

[1] *M. Bouvier*, Introduction au droit fiscal général et a la théorie de l'impôt, 4e édition, LGDJ, EJA, 2001, p. 33.

[2] Art. 56 alin. (1) din Constituția României: „Cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite şi prin taxe, la cheltuielile publice".

unitățile administrativ-teritoriale ale țării. Într-un centralism excesiv, rigid și birocratic, redistribuirea exagerată și nerealistă are consecințe negative asupra cointeresării celor care produc cele mai mari venituri și asupra responsabilizării acestora. În această situație, redistribuirea prin metodele administrative este preferabil a fi înlocuită cu redistribuirea prin metode economice, care să țină seama și de interesele economice și de eforturile contribuabililor.

Secțiunea a 7-a. Principalele impozite reglementate de sistemul fiscal român

Totalitatea impozitelor și taxelor provenite de la persoanele juridice și persoanele fizice care alimentează bugetele publice formează ***sistemul fiscal român.***

În practica financiară se utilizează și noțiunea de *„**fiscalitate**"*, care definește *un „sistem de constituire a venitului statului prin redistribuirea venitului național cu aportul impozitelor și taxelor, reglementat prin norme juridice"*[1].

Sistemul fiscal român cuprinde o diversitate de impozite care afectează veniturile tuturor persoanelor fizice sau juridice, ponderea efortului fiscal fiind suportată de masa populației, mai ales prin intermediul prețurilor.

Principalele categorii de impozite care alcătuiesc sistemul fiscal român sunt[2]:

I. Impozitul pe venit

Categorii:

1. Impozit pe veniturile din activități independente
2. Impozit pe veniturile din salarii
3. Impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor
4. Impozit pe veniturile din investiții sub formă de dividende
5. Impozit pe veniturile din investiții sub formă de dobânzi

---

[1] *G. Marin, A. Puiu*, Dicționar de relații economice internaționale, Ed. Enciclopedică, București, 1993, p. 278.

[2] Sursa: site-ul Ministerului Finanțelor Publice.

6. Impozit pe veniturile din investiții sub formă de câștig din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare
7. Impozit pe venituri din alte surse ale persoanei fizice
8. Impozit pe veniturile din investiții sub forma veniturilor din lichidarea unei persoane juridice
9. Impozit pe veniturile din pensii
10. Impozit pe veniturile din activități agricole
11. Impozit pe veniturile din premii și jocuri de noroc
12. Impozit pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal
13. Impozit pe veniturile din investiții sub forma câștigului din operațiuni de vânzare-cumpărare de valută la termen pe bază de contract, precum și din alte operațiuni de acest gen altele decât cele cu instrumente financiare tranzacționate pe piețe autorizate și supravegheate de CNVM

II. Impozitul pe profit

Categorii:

1. Impozitul pe profit datorat de persoane juridice române, impozitul minim datorat de persoane juridice române pentru activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor și pariurilor sportive, inclusiv activitățile de această natură obținute într-o formă de asociere, impozitul minim datorat de persoane juridice române
2. Impozitul pe profit datorat de persoane juridice străine sedii permanente, impozit minim datorat de persoane juridice străine sedii permanente pentru activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor și pariurilor sportive, inclusiv activitățile de această natură obținute într-o formă de asociere, impozit minim datorat de persoane juridice străine (sedii permanente)
3. Impozitul pe profit datorat de persoanele juridice străine
4. Impozitul pe dividende distribuite către persoanele juridice române
5. Impozitul pe profit datorat de persoane fizice din asociere

III. TVA

Categorii:

1. TVA

IV. Accizele

Categorii:

1. Accize pentru vinuri spumoase
2. Accize pentru vinuri liniştite
3. Accize pentru bere
4. Accize pentru băuturi fermentate liniştite, altele decât bere şi vinuri
5. Accize pentru băuturi fermentate spumoase, altele decât bere şi vinuri
6. Accize pentru produse intermediare
7. Accize pentru alcool etilic
8. Accize pentru ţigări şi ţigări de foi
9. Accize pentru ţigarete
10. Accize pentru alte tutunuri de fumat
11. Accize pentru tutun de fumat fin tăiat, destinat rulării în ţigarete
12. Accize pentru benzină cu plumb
13. Accize pentru benzină fără plumb
14. Accize pentru motorină
15. Accize pentru păcură
16. Accize pentru gaz petrolier lichefiat
17. Accize pentru gaz natural
18. Accize pentru cărbune şi cocs
19. Accize pentru petrol lampant (kerosen)
20. Accize pentru energie electrică
21. Accize pentru cafea
22. Impozit la ţiţeiul din producţia internă

V. Impozitele şi taxele locale

Categorii:

1. Impozitul pe spectacole
2. Taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă şi publicitate
3. Taxa asupra mijloacelor de transport
4. Impozitul şi taxa pe teren
5. Impozitul şi taxa pe clădiri
6. Alte taxe locale
7. Taxe speciale

UAIC UNIVERSITY LIBRARY

8. Taxa hotelieră

9. Taxa pentru avizarea certificatului de urbanism de către comisia de urbanism şi amenajarea teritoriului, de către primari sau de structurile de specialitate din cadrul consiliului judeţean

10. Taxa pentru eliberarea certificatului de nomenclatură stradală şi adresa

11. Taxa pentru eliberarea unei autorizaţii pentru desfăşurarea unei activităţi economice

12. Taxa pentru eliberarea autorizaţiilor sanitare de funcţionare

13. Taxa pentru eliberarea de copii heliografice de pe planuri cadastrale sau de pe alte asemenea planuri, deţinute de consiliile locale

14. Taxa pentru eliberarea unei autorizaţii privind lucrările de racorduri şi branşamente la reţele publice de apă, canalizare, gaze, termice, energie electrică, telefonie şi televiziune prin cablu

15. Taxa pentru prelungirea unui certificat de urbanism sau a unei autorizaţii de construire

16. Taxa pentru eliberarea autorizaţiei de desfiinţare, totală sau parţială, a unei construcţii

17. Taxa pentru eliberarea autorizaţiei de construire pentru chioşcuri, tonete, cabine, spaţii de expunere, situate pe căile şi în spaţiile publice, precum şi pentru amplasarea corpurilor şi a panourilor de afişaj, a firmelor şi reclamelor

18. Taxă eliberare autorizaţie de amenajare de tabere de corturi, căsuţe sau rulote ori campinguri

19. Taxa pentru eliberarea certificatelor de producător

20. Taxă autorizaţie foraj, excavare, studii geotehnice, ridicări topografice, exploatări de carieră, balastiere, sonde gaz şi petrol, alte exploatări

21. Taxa pentru eliberarea certificatului de urbanism şi pentru eliberarea unei autorizaţii de construire pentru o clădire care urmează să fie folosită ca locuinţă sau anexă la locuinţă, precum şi pentru eliberarea autorizaţiei de construire pentru orice altă construcţie decât cele prevăzute în alt alineat al art. 267 C.fisc.

22. Taxa pentru eliberarea autorizaţiei necesare pentru lucrările de organizare de şantier în vederea realizării unei construcţii, care nu sunt incluse în altă autorizaţie de construire

Secțiunea a 8-a. Nivelul și structura fiscalității în România

Întrucât mărimea impozitelor, în expresie nominală, este puternic influențată de procesul inflaționist, pentru a aprecia nivelul fiscalității, este mai concret indicatorul care exprimă partea din produsul intern brut care este prelevată la dispoziția statului pe calea impunerii fiscale. Din nefericire, în ultimii 10 ani, ponderea colectărilor fiscale în PIB nu depășește 41-42%, media europeană fiind 47%, iar a țărilor puternic dezvoltate economic peste 55%. Acest fapt influențează negativ capacitatea de acoperire a cheltuielilor publice din venituri ordinare, obligând România să apeleze la împrumuturi pe termen scurt, deosebit de împovărătoare, în vederea acoperirii nu doar a deficitului bugetar, dar și a golurilor temporare de casă apărute în execuția bugetară. Trebuie subliniat că sarcina fiscală este cu atât mai apăsătoare cu cât produsul intern brut care revine în medie pe cap de locuitor este mai scăzut. Iar România la acest capitol nu stă deloc bine, produsul intern pe cap de locuitor previzionat pentru 2011 fiind de 7.740 USD, aceasta în condițiile în care creșterea economică ar fi de 2,7%. Chiar dacă România nu va putea avea creștere economică nici măcar de 1%, totuși este interesant, pornind de la această cifră optimistă (2,7% creștere), să comparăm PIB-ul pe cap de locuitor al României cu cel al altor țări din Uniunea europeană pentru anul 2011, cifre oferite în cadrul aceluiași studiu: Austria – 44.520 USD; Belgia – 41.760 USD; Cehia – 18.050 USD; Finlanda – 42.720 USD; Danemarca – 52.320 USD; Estonia – 13.500 USD; Grecia – 26.320 USD; Ungaria – 12.910 USD; Italia – 31.320 USD; Germania – 37.680 USD; Franța – 39.370 USD etc. Se poate observa ușor comparația cu țările din Uniunea Europeană. Singura țară previzionată a avea un PIB pe cap de locuitor inferior României este Bulgaria, cu 6.270 USD.

De asemenea, dacă observăm structura fiscalității[1], vom observa că, în ultimii ani, s-a produs o echilibrare a impozitelor directe și a celor indirecte în cadrul politicii fiscale duse de țările dezvoltate. Comparativ cu acestea, țările mai puțin dezvoltate economic, așa cum este și România, practică o politică axată pe impozitele indirecte (în special pe TVA), care le procură circa 60%-80% din totalul veniturilor fiscale.

---

[1] Structura fiscalității este reprezentată de diversitatea impozitelor prin intermediul cărora statul colectează veniturile fiscale.

În anul 2010 TVA a reprezentat 23,3% din totalul încasărilor bugetare, adică 7,7% din PIB, iar în trimestrul I al anului 2011 TVA încasat a fost cu 35,9% mai mult decât în trimestrul I 2010. Din păcate, faptul că ponderea impozitelor indirecte este mai mare decât a celor directe este specific unei economii rudimentare, caracterizate prin incapacitate administrativă de a strânge impozite şi taxe la bugetul statului şi de a crea sau menţine întreprinderi care să funcţioneze.

Această taxare pe impozite indirecte este explicată în diverse moduri:

- gradul redus de dezvoltare a forţelor de producţie;
- structura puţin diversificată a producţiei industriale;
- nivelul scăzut al veniturilor realizate de populaţie;

Deoarece impozitele indirecte nu ţin cont de mărimea venitului (averii) personal, ci de nivelul consumului acestuia, cu cât ponderea acestor impozite în totalul veniturilor publice este mai mare, cu atât sarcina fiscală va fi mai inechitabilă, pentru că povara fiscală este invers proporţională cu puterea economică a plătitorilor de impozite.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Capitolul II
Introducere în dreptul fiscal

Secțiunea 1. Definiția dreptului fiscal

***Dreptul fiscal** reglementează raporturile juridice care se nasc în procesul administrării impozitelor și taxelor de la persoanele fizice sau juridice care obțin venituri sau dețin bunuri impozabile ori taxabile, ori realizează cheltuieli care intră în sfera de aplicare a impozitelor.*

🕮 Precizări

Mulți autori plasează dreptul fiscal în sfera dreptului public. Din punctul de vedere al poziției supraordonate a autorității fiscale în relațiile de impunere cu subiectul pasiv al raportului juridic fiscal, în măsura în care acceptăm ideea că autoritatea fiscală este purtătorul autorității publice în ce privește colectarea impozitelor și taxelor, putem spune că avem de-a face cu o ramură a dreptului public. În fapt însă, această viziune este una superficială și monistă în același timp.

Dreptul fiscal este o materie de confluență a ramurilor juridice, unde se întâlnesc deopotrivă dreptul public și dreptul civil, procedura administrativă și procedura civilă, dreptul comercial și dreptul internațional public, dreptul internațional privat și dreptul comerțului internațional, dreptul contravențional și penal. Toate aceste materii își pun amprenta asupra relațiilor complexe de natură juridică și economică ce se nasc între autoritatea fiscală și contribuabil, dând un caracter aproape unic acestei materii, spectaculoase și aride în același timp. Este un domeniu rezervat matematicienilor și visătorilor în egală măsură.

Secțiunea a 2-a. Principiile dreptului fiscal

Actul de naștere a principiilor dreptului fiscal este lucrarea lui Adam Smith „Avuția Națiunilor" (publicată în 1776). Adam Smith, ca filosof al economiei, dar și om de afaceri activ, a încercat să răspundă unei întrebări

foarte dificile: care este cea mai bună formulă pentru impozitare? Deşi nu poate exista un răspuns satisfăcător pentru armonizarea tuturor problemelor ridicate de fiscalitate, totuşi Adam Smith a formulat un „canon" de patru principii, patru axiome a căror valabilitate, în mare parte, o regăsim şi astăzi:

Maxima justiţiei: „cetăţenii fiecărui stat trebuie să contribuie la cheltuielile guvernamentale atât cât le permit facultăţile proprii, adică în proporţia venitului pe care îl realizează sub protecţia statului".

Această maximă impune ca impozitele să fie aşezate şi percepute în limita capacităţii contributive a cetăţenilor, condiţionate de „proporţia veniturilor pe care le realizează".

Maxima certitudinii: „impozitul fiecărui cetăţean trebuie să fie prestabilit şi nu arbitrar. În epoca modernă, cuantumul plăţii trebuie să fie cert pentru contribuabil, ca şi pentru orice altă persoană".

Maxima comodităţii: „toate contribuţiile trebuie să fie pretinse la termenele şi urmând procedeul care este mai convenabil contribuabilului".

Maxima economiei: „toate contribuţiile trebuie să fie stabilite de o manieră care să scoată din buzunarul cetăţeanului cât mai puţin posibil faţă de ceea ce urmează să intre în trezoreria statului".

Plecând de la „Canonul Smith-onian" vom enumera câteva dintre cele mai importante principii ale fiscalităţii moderne.

§1. Legalitatea

Prin legalitatea impunerii înţelegem *respectarea imperativului constituţional al reglementării impozitelor doar prin lege ca act juridic al Parlamentului.*

Principiul legalităţii îşi are originea în principiul impozitului liber consimţit, idee exprimată într-un decret din 13 iunie 1789 al Adunării Stărilor Generale din Franţa care a statuat nelegalitatea şi nulitatea absolută a tuturor impozitelor stabilite anterior Revoluţiei franceze, datorită faptului că nu erau liber-consimţite şi acceptate de către popor printr-un mecanism democratic de reglementare, ci impuse de o putere politică discreţionară. Astfel, dezvoltarea imediată a fost aceea că nicio prelevare având caracter fiscal nu poate fi stabilită fără a fi în prealabil reglementată de către o adunare reprezentativă a cetăţenilor. Acest principiu a fost reluat apoi în Declaraţia drepturilor omului şi cetăţeanului din 27 august 1789[1].

[1] Art. 14 din Declaraţia drepturilor omului şi cetăţeanului: „Tous les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de

Constituția României consacră principiul legalității impunerii în art. 56 alin. (3)[1], art. 137 alin. (1)[2] și art. 139 alin. (1)[3]. Din textele sus-menționate rezultă că impozitele se pot stabili doar prin lege ca act juridic al Parlamentului.

🕮 Precizări

Stabilirea numai prin lege trebuie să țină seama de faptul că, *de lege lata*, sistemul fiscal intră în categoria de reglementare a legii ordinare, fapt care dă posibilitatea reglementării primare în materia impozitelor prin Ordonanțe de Guvern[4]. De asemenea, având în vedere prevederile art. 115 alin. (4) din Constituția României[5], legiuitorul român a optat, în foarte multe situații, mai mult sau mai puțin justificat, pentru reglementarea fiscală prin ordonanțe de urgență. Considerăm însă că posibilitatea reglementării prin ordonanțe de urgență în domeniul rezervat impozitelor cunoaște, în afară de imperativul „urgenței" care este o chestiune ce poate fi motivată subiectiv, o limită mult mai importantă, și anume interdicția expresă a textului constituțional de adoptare a ordonanțelor de urgență în domenii ce aduc atingere „îndatoririlor" cetățenilor[6]. Or, așa cum știm, art. 56 din Constituția României – care este principalul text care consacră „principiul legalității impunerii" – este intitulat „Contribuții financiare" și

---

la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée".

[1] „Orice alte prestații sunt interzise în afara celor stabilite prin lege (...)".

[2] „Formarea, administrarea, întrebuințarea și controlul resurselor financiare ale statului, ale unităților administrativ-teritoriale și ale instituțiilor publice sunt reglementate prin lege".

[3] „Impozitele, taxele și orice alte venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege".

[4] Ordonanțele de Guvern urmează să intre în procesul dezbaterii legislative și să fie aprobate, integral sau cu modificări, prin lege.

[5] „Guvernul poate adopta ordonanțe de urgență numai în situații extraordinare a căror reglementare nu poate fi amânată, având obligația de a motiva urgența în cuprinsul acestora".

[6] „Ordonanțele de urgență nu pot fi adoptate în domeniul legilor constituționale, nu pot afecta regimul instituțiilor fundamentale ale statului, drepturile, libertățile și îndatoririle prevăzute de Constituție, drepturile electorale și nu pot viza măsuri de trecere silită a unor bunuri în proprietate private" [art. 115 alin. (6) din Constituția României].

face parte din Capitolul III al Constituției intitulat „Îndatoririle fundamentale". Concluzionând, considerăm că ordonanțele de urgență sunt neconstituționale ca modalitate de reglementare, în măsura în care reglementează raporturi juridice care intră în sfera obligațiilor fiscale de orice natură (fie că țin de fondul dreptului fiscal, fie că au legătură cu administrarea impozitelor) ale persoanelor fizice.

Prin Decizia nr. 5/1992, Curtea Constituțională a statuat, în aplicarea principiului legalității, următoarele: „Pentru a se înlătura posibilitatea proliferării actelor normative de ordin administrativ în această materie, Constituția a consacrat regula după care impozitele și taxele pentru bugetul de stat se stabilesc numai prin act ce are forța juridică a legii, pe când impozitele și taxele locale se stabilesc prin acte administrative emise de consiliile locale sau județene în limitele și condițiile legii".

În textul deciziei arătate mai sus observăm o diferență de regim juridic între impozitele datorate bugetului de stat și impozitele locale: astfel, impozitele datorate bugetului de stat se stabilesc numai prin act normativ cu forța juridică a legii, în timp ce impozitele locale se stabilesc de către autoritățile locale, în limitele legii.

Pentru impozitele locale, atât Constituția, cât și legea recunosc autorităților locale o așa-numită «putere de reglementare derivată» al cărei izvor este principiul autonomiei locale. Această putere de reglementare derivată este un concept cunoscut și în sistemul francez de drept, al cărui rol este să reușească armonizarea „legalității impunerii" cu autonomia administrativă și financiară" a comunităților locale[1]. Astfel, prin Carta europeană a autonomiei locale[2], în art. 9 alin. (3) s-a statuat: „Cel puțin o parte dintre resursele financiare ale autorităților administrației publice locale trebuie să provină din taxele și impozitele locale al căror nivel

---

[1] „(...) cette compétence exclusive du législateur en matière fiscale n'exclut pas la possibilité d'un partage du pouvoir fiscal avec d'autres représentants élus des citoyens. Ainsi, sur le fondement du principe de leur libre administration, les collectivités territoriales sont dotés en France d'un pouvoir fiscal dérivé, en étant autorisées par le législateur a pouvoir mettre en œuvre des impôts ou taxes facultatifs, a fixer les taux d-imposition des quatre grands impôts direct locaux, sans avoir toutefois le droit de créer, modifier ou supprimer un impôt, domaine qui, comme on l'a vu, est de la compétence exclusive du Parlement" – *M. Bouvier*, Introduction au droit fiscal général et a la théorie de l'impôt, 4e édition, LGDJ, EJA, 2001, p. 43.

[2] Carta europeană a autonomiei locale a fost ratificată de România prin Legea nr. 199/1997 (M.Of. nr. 331 din 26 noiembrie 1997).

acestea au competența să îl stabilească în limitele legale". Preluând acest principiu, atât Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cât și Legea nr. 215/2001 privind administrația publică locală au statuat că autoritățile administrației publice locale au competența stabilirii nivelurilor impozitelor și taxelor locale, în condițiile legii[1].

Reglementarea prin lege (respectiv Codul fiscal) atât a impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat, cât și a impozitelor și taxelor datorate bugetelor locale nu este însă suficientă pentru ca un impozit să poată fi și perceput într-un an fiscal. În această privință, **legea bugetară anuală**, ca principal mijloc de politică fiscală a statului, are un rol esențial, aceasta fiind cea care stabilește, pentru fiecare exercițiu financiar anual, impozitele care vor fi percepute efectiv de către autoritățile centrale și locale ale statului[2].

Așa cum s-a subliniat în literatura de specialitate, legalitatea impunerii ca principiu constituțional reprezintă și o „garanție constituțională a dreptului de proprietate, a averilor cetățenilor"[3]. Cu alte cuvinte, în măsura în care din economia reglementărilor secundare în materie fiscală rezultă o încălcare a principiului constituțional al legalității impunerii, atunci trebuie analizat cu atenție dacă nu cumva încălcarea tehnicii legislative și a principiului ierarhiei actelor normative nu atrage după sine și o încălcare mult mai gravă a Constituției, și anume garantarea dreptului de proprietate. Nu trebuie să uităm niciun moment că granița între impozitare și expropriere este, de foarte multe ori, extrem de sensibilă, iar reglementarea primară prin act administrativ cu caracter normativ prezintă un pericol sporit de afectare, prin fiscalizare, a substanței materiei impozabile, fapt care nu reprezintă, în niciun caz, un obiectiv al legiuitorului fiscal, al cărui interes este prelevarea unei părți din beneficiu, iar nu epuizarea bazei economice generatoare de venit.

---

[1] Art. 16 alin. (2) din Legea nr. 273/2006; art. 36 alin. (4) lit. c) și art. 91 alin. (3) lit. c) din Legea nr. 215/2001.

[2] „Legea bugetară anuală prevede și autorizează, pentru anul bugetar, veniturile și cheltuielile bugetare, precum și reglementări specifice exercițiului bugetar" [art. 4 alin. (1) din Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice].

[3] *I. Muraru, E.S. Tănăsescu* (coordonatori), Constituția României. Comentariu pe articole, Ed. C.H. Beck, București, 2008, p. 1336.

§2. Neutralitatea impunerii

Prin neutralitatea măsurilor fiscale înțelegem, în fapt, *egalitatea de tratament a contribuabililor sub aspectul reglementării propriu-zise, atât al efectelor imediate, cât și al celor care pot apărea pe termen lung.* Neutralitatea presupune un tratament egal indiferent de forma de proprietate, asigurând condiții egale de impunere diferitelor categorii de investitori și capitaluri[1]. O aplicație a principiului neutralității fiscale găsim în art. 110-111 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE) care arată că niciun stat membru al UE nu poate aplica, direct sau indirect, produselor altor state membre impozite interne de orice natură, mai mari decât cele care se aplică, direct sau indirect, produselor naționale similare. De asemenea, niciun stat membru nu aplică produselor altor state membre impozite interne de natură să protejeze indirect alte sectoare de producție. În ce privește exportul, produsele exportate pe teritoriul unuia dintre statele membre nu pot beneficia de nicio rambursare a impozitelor interne mai mare decât impozitele aplicate direct sau indirect.

Literatura de specialitate a arătat că atunci când modul de așezare a unui impozit permite evitarea acestuia, atunci cu siguranță contribuabilii își vor modifica modul de acțiune în scopul de a plăti impozite mai mici. Iar acest lucru nu poate fi reproșat, întrucât dorința de a plăti cât mai puțin statului ține de natura umană. Astfel, un impozit este neutru, atunci când nu dă posibilitatea evitării plății sau diminuării sarcinii fiscale prin modificarea comportamentului uman în raport cu o operațiune supusă fiscalizării[2].

§3. Certitudinea impunerii

Certitudinea impunerii se realizează, din punctul de vedere al legiuitorului român, *prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să*

---

[1] Art. 3 alin. (1) lit. a) C.fisc.

[2] *D.W. Williams, G. Morse*, Principles of Tax Law, Sweet & Maxwell, London, 2000, Fourth edition, p. 6: „(...) If a tax operates in a certain way that they can sidestep, people will change the way they do things to pay less tax. That is human nature. A tax that does not alter behavior is said to be neutral. The aim of those designing taxes is to create neutral taxes, unless policy requires a tax to be non-neutral".

fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceştia să poată urmări şi înţelege sarcina fiscală ce le revine, precum şi să poată determina influenţa deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale[1].

Aplicaţii ale acestui principiu găsim în multe reglementări ale Codului fiscal sau de procedură fiscală, una dintre cele mai importante, menţionate de noi şi anterior, fiind prevederea din art. 4 C.fisc, respectiv art. 3 C.proc.fisc. referitoare la modificarea legislaţiei fiscale, norme care stabilesc că cele două coduri se completează doar prin lege promovată cu 6 luni înainte de data intrării în vigoare a acesteia, data efectivă a intrării în vigoare fiind 1 ianuarie a anului următor promovării noii reglementări. Cu toate acestea, această regulă nu a fost respectată decât în primul an de funcţionare a noilor coduri, respectiv în 2004, întrucât începând cu 2005 legiuitorul român a considerat normele sus-aminitite ca fiind norme de recomandare. Aşa am ajuns în situaţia de astăzi, cu 60 de modificări la Codul fiscal în 5 ani, numai în anul 2010 Codul fiscal fiind modificat de 13 ori. Deşi legiuitorul a considerat în mod constant că regulile privind termenul de 6 luni şi data de 1 ianuarie a anului următor sunt norme de recomandare, totuşi facem următoarele aprecieri: nu există în teoria şi practica dreptului român norme juridice „de recomandare", ci norme imperative, supletive etc. Ţinând cont de imperativul prevederilor art. 1 alin. (5) din Constituţia României care statuează că „În România, respectarea Constituţiei, a supremaţiei sale şi **a legilor** (s.n.) este obligatorie", apreciem că toate reglementările de modificare a Codului fiscal sau de procedură fiscală care nu au respectat imperativele privind momentul publicării în Monitorul Oficial şi al intrării în vigoare ar putea fi supuse unui serios examen de constituţionalitate.

Certitudinea în materie fiscală presupune posibilitatea contribuabilului de a putea prevedea, cu un termen rezonabil în avans, care va fi sarcina fiscală ce va apăsa asupra veniturilor sau activităţii sale în general. În plus, aplicarea legii fiscale trebuie să fie corectă şi universală, fără excepţii şi fără favoritisme.

În viziunea instituţiilor Uniunii Europene, orice scutire de impozite acordată unui contribuabil sau unui grup de contribuabili se încadrează în noţiunea de „ajutor de stat". În privinţa ajutorului de stat, art. 107 din TFUE este neechivoc: „(...) sunt incompatibile cu piaţa internă ajutoarele acordate de state sau prin intermediul resurselor de stat, sub orice formă, care denaturează sau ameninţă să denatureze concurenţa, prin favorizarea

[1] Art. 3 alin. (1) lit. b) C.fisc.

anumitor întreprinderi sau a producerii anumitor bunuri, în măsura în care acestea afectează schimburile comerciale dintre statele membre". Atitudinea legiuitorului european este firească, întrucât nimic nu este mai distructiv pentru moralul contribuabilului decât suspiciunea că alți contribuabili, aflați în situații similare din punctul de vedere al impozitării, plătesc o sarcină fiscală inferioară. În aceeași măsură, facilitățile fiscale trebuie reglementate cu mare atenție, întrucât ele vor deveni tentante pentru orice contribuabil, care va fi mult mai preocupat să obțină acele facilități, decât să plătească sarcina fiscală normală. Din punctul de vedere al reglementării interne, Codul fiscal respectă imperativul european, în sensul că stabilește că orice măsură de natură fiscală care constituție ajutor de stat se acordă potrivit reglementărilor în materie, respectiv O.U.G. nr. 117/2006.

Certitudinea impunerii ține și de simplitatea normei juridice fiscale, care dă posibilitatea contribuabilului de a înțelege norma fiscală și toate implicațiile sau efectele pe care aceasta le poate avea asupra activității sale. Așa cum arătam în paragrafele anterioare, Codul fiscal explică în mod expres „certitudinea impunerii" prin „elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare". Totuși se pare că simplitatea normei și nonarbitrarul interpretării nu sunt întotdeauna garanții de respectare a ideii de certitudine fiscală. În acest punct, literatura de specialitate a subliniat un paradox interesant, și anume că o normă juridică fiscală simplă nu este și „corectă", întrucât nu ține seama de diferențele justificate care ar trebui să existe între contribuabili. Astfel, corectitudinea fiscală și justețea normei în raport cu plătitorul de impozite presupune, în mod obligatoriu o reglementare complexă. Dar, cu cât reglementarea este mai complexă, cu atât este mai dificil de înțeles și de pus în aplicare, adică mai puțin „certă" și, în concluzie, mai puțin corectă. Putem observa că atât simplitatea, cât și complexitatea normei juridice duc, în final, la incorectitudine fiscală[1]. Deci ideea certitudinii fiscale ca principiu, ar trebui, în mod evident, reevaluată.

---

[1] Ibidem, p. 7: „So, certainty also requires rules that can be understood. This thought leads to another of the paradoxes of tax. The simpler the rules are, the less fair they are (because they ignore justified differences). But the fairer they are, the more complex they are. The more complex they are, the harder they are to understand and put into effect. Therefore they are less certain and, arguably, therefore less fair. If both simplicity and complexity lead to unfairness, is there a happy medium?"

§4. Echitatea fiscală

Principiul impunerii echitabile este reglementat în Codul fiscal cu referire doar la persoanele fizice, consacrând *impozitarea diferențiată a veniturilor în funcție de mărimea acestora.* În literatura de specialitate se vorbește foarte mult despre diferențierea sarcinii fiscale la contribuabili, în funcție de capacitatea contributivă a acestora.

Ca în multe alte situații, reglementarea fiscală română este un paradox. Deși se consacră principiul „echității verticale" potrivit căruia contribuabilii aflați în situații diferite vor datora impozite diferențiate, totuși, în reglementarea concretă, impozitarea persoanelor fizice, în același Cod fiscal, se face pe baza principiului „echității orizontale" potrivit căruia contribuabilii în situații egale vor datora un impozit identic. Firește, este o contradicție flagrantă și dovada unei lipse de consecvență în politica fiscală, dar dincolo de caraghiosul reglementării contrare în interiorul aceluiași act normativ, rămâne evidența faptului că persoanele fizice contribuabile ale diferitelor impozite nu se pot afla niciodată în situații egale, astfel încât aplicarea concretă a echității orizontale este ilogică.

Firește, va exista întotdeauna o confruntare de argumente între susținătorii tezei impozitării unice și cei ai impozitării diferențiate. Dacă vom încerca să găsim argumente doar pe latura fiscală, atunci impozitarea unică ar putea avea un succes mai mare, întrucât chiar și în ipoteza unei cote unice, sarcina fiscală este diferită, iar această diferență este dată de mărimea bazei de impozitare. Astfel, este evident că la o cotă de impozit fixă de 16% (așa cum este astăzi reglementată impozitarea veniturilor persoanelor fizice), pentru un venit de 100.000 RON impozitul va fi 16.000 RON, în timp ce pentru un venit de 10.000 RON impozitul va fi de doar 1600 RON. Dar argumentele pentru promovarea ideii de impozitare diferențiată, adică aplicarea unei cote progresive de impozit, rezidă mai mult în folosirea politicii fiscale ca politică economică de orientare a cheltuielilor persoanelor fizice, în așa fel încât să se încurajeze dezvoltarea anumitor ramuri economice, să se încurajeze, prin deduceri fiscale, asigurările private de sănătate, asigurările private de pensie, finanțarea construcției de locuințe, achiziționarea de bunuri mobile prin credit sau sistem leasing etc., multe dintre acestea însemnând și ușurarea unei părți importante a sarcinilor sociale ale statului în raport cu cetățenii săi.

§5. Eficiența impunerii

Prin eficiența impunerii Codul fiscal înțelege *asigurarea stabilității pe termen lung a prevederilor Codului fiscal, astfel încât aceste prevederi să nu conducă la efecte retroactive defavorabile pentru persoane fizice sau juridice, în raport cu impozitarea în vigoare la data adoptării de către acestea a unor decizii investiționale majore*[1].

Acesta este probabil unul dintre cele mai puțin respectate principii consacrate de legiuitorul fiscal, principalul reproș al investitorilor din România fiind tocmai instabilitatea legislativă, caracterul impredictibil al reglementării fiscale și, de multe ori, măsurile cu efect direct sau indirect retroactiv adoptate în politica fiscală internă. Neretroactivitatea legii în general, deci și a legii fiscale, este un principiu de drept având consacrare constituțională[2], astfel încât ar fi trebuit ca aplicarea lui să fie neîndoielnică. Totuși, în practica de fiecare zi, măsurile legislative fiscale cu efect retroactiv apar destul de des, cele mai cunoscute fiind în domeniul de aplicare a TVA.

Eficiența impunerii ține însă și de cheltuielile efectuate de aparatul fiscal pentru colectarea impozitelor și eliminarea reducerea evaziunii fiscale. Astfel, în practică s-a observat că este mai ușor de evitat, de către contribuabili, plata impozitelor directe (profit, venit) decât plata impozitelor indirecte (TVA, accize). Firește, cu cât sarcina fiscală va fi mai împovărătoare, cu atât soluțiile căutate de contribuabili pentru evitarea fiscalizării vor reprezenta o preocupare permanentă, iar cheltuielile pentru identificarea și executarea veniturilor datorate statului vor fi mai mari. Este necesar însă să facem o distincție clară între evaziunea fiscală legală și frauda fiscală. Evaziunea fiscală legală presupune organizarea afacerilor și a veniturilor în așa fel încât sarcina fiscală suportată să fie cât mai mică posibil (ceea ce este perfect legal), în timp ce frauda fiscală presupune sustragerea de la plata sarcinii fiscale, falsificarea documentelor sau a înregistrărilor în scopul denaturării stării de fapt fiscale și inducerii în eroare a organului de colectare a veniturilor statului, fapt care reprezintă infracțiune și se pedepsește conform legii penale.

---

[1] Art. 3 alin. (1) lit. d) C.fisc.

[2] „Legea dispune numai pentru viitor, cu excepția legii penale sau contravențională mai favorabile" [art. 15 alin. (2) din Constituția României].

Secțiunea a 3-a. Izvoarele dreptului fiscal

§1. Izvoare primare

Constituția României este primul și cel mai important izvor al dreptului fiscal. Legea fundamentală a țării reglementează în art. 56 obligația cetățenilor de a contribui, prin impozite și taxe, la cheltuielile publice, între îndatoririle fundamentale cetățenești. Această îndatorire fundamentală însă trebuie să fie garantată de așezarea justă a sarcinilor fiscale[1], de interzicerea oricăror alte prestații în afara celor stabilite prin lege[2] și de reglementarea prin lege a modului de cheltuire a fondurilor generale ale societății constituite din impozite și taxe[3].

În afara legii fundamentale, la sfârșitul anului 2003, a avut loc o reformă fundamentală în materia reglementării fiscale. Astfel, au fost abrogate multitudinea de reglementări separate în această materie și au fost adoptate Codul fiscal (Legea nr. 571/2003) și Codul de procedură fiscală O.G. nr. 92/2003).

Codul fiscal strânge la un loc principiile generale ale fiscalității, raportul dintre legea română și tratatele internaționale cu privire la impunere, inclusiv convențiile de evitare a dublei impuneri, principalele impozite și taxe din sistemul fiscal românesc. Încercarea de concentrare a tuturor acestor reglementări într-un singur cadru normativ este lăudabilă. Modificările permanente însă, modificări de esență ale acestei reglementări, precum și adăugarea prin reglementări secundare la normele juridice primare, slăbește foarte mult din efectul benefic produs inițial. Prin O.U.G. nr. 117/2010 Codul fiscal a fost completat și cu o altă parte importantă de venituri ale statului, respectiv contribuțiile sociale. Includerea contribuțiilor sociale în reglementarea de bază a fiscalității este o acțiune corectă din punct de vedere legislativ, având în vedere că, sub raportul administrării veniturilor statului, organele fiscale au obținut atribuții în ca din 2003, ca urmare a Ordonanței nr. 86.

---

[1] Constituția României, art. 56 alin. (2).

[2] Constituția României, art. 56 alin. (3) consacră principiul *nullum impositum sine lege*. Acest principiu este consacrat de legea fundamentală și în art. 139 alin. (1).

[3] Art. 139 alin. (3) din Constituția României arată: „Sumele reprezentând contribuțiile la constituirea unor fonduri se folosesc, în condițiile legii, numai potrivit destinației acestora".

Codul de procedură fiscală concentrează toate reglementările legale procedurale care țin de „administrarea impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale", respectiv înregistrarea contribuabililor, declararea impozitelor și taxelor, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor și taxelor. Codul de procedură fiscală reglementează atât contestația la executare, cât și contestația la titlu[1], reglementările fiind completate, în mod evident, cu prevederile Codului de procedură civilă. De asemenea, Codul de procedură fiscală reglementează și procedura administrativă prealabilă de contestare pe fond a actelor administrative fiscale[2], decizia pronunțată reprezentând soluția finală în sistemul căilor administrative de atac, petentul având, în continuare, deschisă calea atacului la instanțele de drept comun, respectiv instanțele de contencios administrativ ale tribunalelor sau curților de apel teritoriale.

§2. Izvoare secundare

Codul fiscal reglementează mai multe categorii de acte normative secundare, al căror unic rol este de a asigura aplicarea unitară a legii fiscale, iar nu de a reglementa primar. Reglementarea primară nu este posibilă decât prin act normativ de natura legii, respectiv lege ordinară sau ordonanță de guvern (simplă sau de urgență). Astfel, orice normă juridică cuprinsă într-un act normativ secundar care ar reglementa primar este, în mod evident, inopozabilă contribuabilului, iar în cazul în care organul fiscal își întemeiază decizii pe o asemenea normă, ea urmează să fie atacată în instanța de contencios administrativ pentru a putea fi verificata legalitatea acestuia in raport cu actul normativ principal si repectarea normelor de tehnica legislativa[3] pentru emiterea actelor normative secundare.

Actele normative secundare, de aplicare a codurilor în materie fiscală, sunt: Normele metodologice, Ordinele, Instrucțiunile[4] și Deciziile[5].

Normele sunt elaborate de către Ministerul Finanțelor Publice și se aprobă prin Hotărâre de Guvern.

---

[1] Art. 172-174 C.proc.fisc.

[2] Art. 205-218 C.proc.fisc.

[3] Normele de tehnică legislativă sunt reglementate de Legea nr.24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative.

[4] Art. 5 C.fisc.

[5] Art. 6 C.fisc.

Ordinele şi Instrucţiunile pentru aplicarea Codului fiscal se aprobă de către Ministerul Finanţelor Publice, iar cele pentru aplicarea Codului de procedură fiscală se aprobă de către Agenţia Naţională de Administrare Fiscală.

Deciziile Comisiei fiscale centrale constituite la nivelul Ministerului Finanţelor Publice vizează, de asemenea, interpretarea unitară a reglementărilor în materia dreptului substanţial fiscal, dar şi în materia administrării impozitelor[1] şi se aprobă prin Ordin al Ministrului Finanţelor Publice. Prin O.U.G. nr. 39/2010 a fost desfiinţată Comisia de Proceduri Fiscale constituită la nivelul Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală, a cărei raţiune de funcţionare era interpretarea unitară a reglementărilor în materia procedurilor fiscale, atribuţiile acesteia fiind preluate de către Comisia Fiscală Centrală.

Raţiunea de a exista a actelor normative de interpretare a legii fiscale ţine de certitudinea care trebuie oferită contribuabilului, şi anume aceea că pe teritoriul României organele fiscale vor interpreta legea fiscală în mod unitar[2], cu bună-credinţă[3] şi în conformitate cu voinţa legiuitorului primar[4].

După cum se poate observa însă, există patru categorii de acte normative care se află în „concurs" pentru aplicarea unitară a legii. În aceste condiţii, se nasc două întrebări legitime: care este ierarhia actelor normative secundare şi cât de obligatorii sunt aceste acte de aplicare unitară a legii pentru contribuabil.

Ierarhia actelor normative secundare este importantă pentru eventualitatea conflictului de reglementare între aceste norme. Astfel, cea mai mare forţă juridică o au **Normele metodologice**, întrucât acestea sunt aprobate prin Hotărâre de Guvern. Pe locul al doilea se află **Deciziile Comisiei Fiscale Centrale**, cu o forţă juridică superioară ordinelor şi instrucţiunilor, întrucât această comisie are rolul de elaborare a deciziilor cu privire la aplicarea unitară a codurilor, a legislaţiei subsecvente acestora, precum şi a legislaţiei care intră în sfera de aplicare a Agenţiei

---

[1] Art. 5 alin. (2) C.proc.fisc.

[2] „Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislaţiei fiscale pe teritoriul României (...)" (art. 5 C.proc.fisc.).

[3] „Relaţiile dintre contribuabili şi organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe buna-credinţă, în scopul realizării cerinţelor legii" (art. 12 C.proc.fisc.).

[4] „Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voinţa legiuitorului aşa cum este exprimată în lege" (art. 13 C.proc.fisc.).

Naționale de Administrare Fiscală[1]. Din formularea legală s-ar putea concluziona că Deciziile Comisiei ar putea avea forță juridică superioară chiar și Normelor Metodologice, având în vedere rolul acesteia de interpretare atât a Codului, cât și a tuturor actelor normative secundare. Totuși considerăm că în ipoteza unei contradicții între o Decizie a Comisiei și normele aprobate prin Hotărâre de Guvern, vor avea întâietate normele, întrucât Deciziile sunt aprobate prin Ordin al Ministrului Finanțelor Publice[2], iar normele prin Hotărâre de Guvern, fapt care dă o legitimitate constituțională superioară normelor.

Pe ultimele locuri în această ierarhie se află **Ordinele** și **Instrucțiunile**, pe care le considerăm acte normative secundare cu forță juridică egală, criteriul aplicabilității concrete în caz de conflict fiind momentul publicării în Monitorul Oficial, astfel încât forța juridică superioară ar urma să o aibă actul publicat ultimul.

În ce privește obligativitatea respectării acestor acte normative secundare de către contribuabil, considerăm că discuția este mai amplă, în cele ce urmează încercând doar să trasăm posibile linii de dezbatere a problemei. În mod evident, principiul ierarhiei administrative obligă organele fiscale de pe întregul teritoriul național să interpreteze și să aplice Codurile fiscal și de procedură fiscală în conformitate cu prevederile actelor normative secundare. În același timp, actele normative secundare de aplicare unitară a Codurilor sunt o garanție pentru contribuabil privind certitudinea aplicării legii și a modului de interpretare a acesteia de către toate organele fiscale, indiferent de locul unde contribuabilul își are sediul principal sau punctele de lucru. În măsura în care contribuabilul constată că actele normative de aplicare reglementează în mod primar, depășind cu alte cuvinte sfera de reglementare rezervată actelor normative secundare, atunci firește că poate refuza aplicarea prevederilor legale secundare și se poate prevala de normele primare. De asemenea, constatând absența unei reglementări prin norme juridice primare pentru o anumită situație concretă ivită în practica fiscală, acest fapt nu dă posibilitatea legiuitorului secundar de a reglementa primar, sub pretextul acoperirii vidului legislativ. Situațiile nereglementate vor fi rezolvate cu ajutorul normelor juridice generale din Codul comercial, Codul civil, Codul de procedură civilă sau Legii contenciosului administrativ ori în temeiul principiilor generale de drept. Nu în ultimul rând, subliniem că, în ipoteza în care contribuabilul are o

---

[1] Art. 6 alin. (2) C.proc.fisc.

[2] Art. 6 alin. (4) C.fisc.

altă opinie în legătură cu modul de interpretare a normei fiscale primare, el are la dispoziție mai multe posibilități: atacarea în contencios administrativ a Hotărârii de Guvern sau Ordinului de Ministru prin care au fost aprobate reglementările secundare; punerea în discuție a reglementării secundare în fața instanței de judecată prin examinarea acesteia în raport cu „voința legiuitorului". Firește, adepții unei viziuni strict normative a dreptului vor susține că examinarea în raport cu voința legiuitorului nu poate avea niciun succes, atâta timp cât actul normativ administrativ (hotărârea de guvern sau Ordinul de ministru) nu a fost desființat prin hotărâre judecătorească. Noi considerăm că instanța judecătorească poate constata inopozabilitatea unei norme juridice secundare care, la o analiză concretă, se observă că nu a realizat interpretarea Codurilor fiscal și de procedură fiscală în conformitate cu voința legiuitorului.

Ne întemeiem această teză pe două argumente fundamentale:

- în conformitate cu Constituția României, art. 126 alin. (3), instanța judecătorească este singurul interpret oficial al normei juridice în România. Deci posibilitatea interpretării normei fiscale de către organul fiscal în raporturile sale cu plătitorul de taxe poate fi considerată, cel mult, o interpretare delegată și provizorie, sub condiția confirmării acesteia de către magistrat;
- art. 13 C.proc.fisc. afirmă expres că „Interpretarea reglementării fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege". Or, aceasta înseamnă că norma juridică primară, Codul de procedură fiscală, deleagă organelor fiscale posibilitatea interpretării normei juridice prin intermediul actelor normative secundare, condiționând opozabilitatea finală a acestora față de contribuabil de examenul judecătoresc al interpretării administrative, doar magistratul fiind cel care, în temeiul dreptului constituțional al unicului interpret oficial al unui text legal, să stabilească dacă interpretarea corectă raportată la raportul juridic fiscal concret aparține contribuabilului sau organului fiscal.

§3. Tratatele internaționale

Tratatele internaționale cu incidență în materie fiscală sunt **convențiile de evitare a dublei impuneri** și, foarte rar, **convențiile privind promovarea și protejarea reciprocă a investițiilor**, în măsura în care conțin reglementări fiscale concrete, la care se adaugă tratatele internaționale în materia drepturilor omului la care România este parte: **Convenția europeană a Drepturilor Omului** și **Carta Europeană a Drepturilor Omului** (anexă la Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene).

În ce privește convențiile de evitare a dublei, pe lângă prevederea constituțională a art. 11 care arată că „Tratatele ratificate de Parlament fac parte din dreptul intern", Codul fiscal stabilește în mod expres supremația convențiilor de evitare a dublei impuneri în caz de conflict între acestea și reglementarea internă. Art. 1 alin. (4) C.fisc. arată: „Dacă orice prevedere a prezentului cod contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea acelui tratat".

Secțiunea a 4-a. Aplicarea legii fiscale

§1. Raportul între legea fiscală și celelalte legi

Codul fiscal statuează în mod expres supremația legii fiscale în raport cu alte reglementări legale din sistemul juridic românesc: „În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal". Aparent, prevederea este clară și nu lasă spațiu pentru niciun fel de echivoc. Totuși caracterul absolut al principiului priorității reglementării fiscale în raport cu alte legi în materia raporturilor juridice de impozitare este doar relativă. Legea fiscală este o lege ordinară, astfel încât în situația concursului între o reglementare fiscală și una dintr-o altă lege care are caracter organic, vom constata că are prioritate legea organică, chiar dacă aceasta are ca principal obiect de reglementare raporturi juridice din altă materie, iar prevederile fiscale sunt doar accidentale sau conjuncturale. O asemenea interpretare nu face altceva decât să respecte prevederile art. 73 din Constituția României care reglementează categoriile de legi. Or, potrivit reglementării constituționale, pentru edictarea unei legi organice este nevoie de o majoritate calificată, iar pentru o lege ordinară (așa cum sunt și legile fiscale), este necesară doar o majoritate simplă de adoptare, astfel încât discutând pe tărâmul forței juridice generate de legitimitatea constituțională, legea organică va fi superioară ca forță juridică legii ordinare, indiferent de prevederile Codului fiscal.

Respectând însă principiul fundamental de interpretare a normei juridice în sensul aplicării acesteia, iar nu al neaplicării, vom constata că principiul priorității normei juridice fiscale își regăsește utilitatea în materia legilor ordinare, astfel încât, în caz de concurs de reglementări, Codul fiscal va avea întâietate în orice ipoteză.

În materia Codului de procedură fiscală, legiuitorul a optat pentru formula clasică, declarând normele în materia administrării impozitelor şi taxelor ca reprezentând dreptul comun[1], ceea ce înseamnă că alte legi ordinare şi, evident organice, se vor aplica cu prioritate în materia administrării impozitelor, în măsura în care avem de-a face cu o normă specială, potrivit principiului *specialia generalibus derogant.*

§2. Aplicarea legii fiscale în timp

Legea fiscală dispune numai pentru viitor. Acesta este un principiu logic, reprezentând o aplicaţie a prevederilor constituţionale din art. 15 alin. (2): „Legea dispune numai pentru viitor, cu excepţia legii penale sau contravenţionale mai favorabile". Neretroactivitatea în materie fiscală, având în vedere consecinţele deosebit de grave pe care le poate genera o normă în privinţa căreia ar fi posibilă o interpretare sau aplicare retroactivă, este luată în discuţie şi de Codul fiscal şi definită la nivel de principiu de eficienţă. Astfel, Codul fiscal arată că prevederile în materie fiscală trebuie să nu conducă la efecte retroactive. Cu alte cuvinte, legiuitorul, dar şi organul fiscal vor trebui să vegheze nu doar cu privire la caracterul retroactiv propriu-zis al normei juridice, ci şi la posibilitatea ca o normă juridică, deşi reglementând pentru viitor, să producă totuşi efecte retroactive, fapt care ar încălca principiul „eficienţei impunerii"[2].

§3. Aplicarea legii fiscale în spaţiu (teritorialitatea impunerii)

Teritoriul de exercitare a autorităţii administrative şi politice a statului român coincide cu spaţiul de suveranitate fiscală a României. Astfel, în temeiul principiului teritorialităţii, legea fiscală se aplică tuturor veniturilor obţinute[3] în

---

[1] „Prezentul cod constituie procedură de drept comun pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuţiilor şi altor sume datorate bugetului general consolidate" [art. 2 alin. (2) C.proc.fisc.].

[2] „(...) eficienţa impunerii prin asigurarea stabilităţii pe termen lung a prevederilor Codului fiscal, astfel încât aceste prevederi să nu conducă la efecte retroactive defavorabile pentru persoane fizice şi juridice, în raport cu impozitarea în vigoare la data adoptării de către acestea a unor decizii investiţionale majore" [art. 3 alin. (2) lit. d) C.fisc.].

[3] „Următoarele venituri sunt considerate ca fiind obţinute din România, indiferent dacă sunt primite în România sau în străinătate, sub formă de:

a) venituri atribuibile unui sediu permanent în România;

România[1] sau bunurilor deținute pe teritoriul național de către rezidenți

---

b) venituri din activitățile dependente desfășurate în România;

c) dividende de la o persoană juridică română;

d) dobânzi de la un rezident;

e) dobânzi de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă dobânda este o cheltuială a sediului permanent;

f) redevențe de la un rezident;

g) redevențe de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă redevența este o cheltuială a sediului permanent;

h) venituri din proprietăți imobiliare situate în România, inclusiv veniturile din exploatarea resurselor naturale situate în România, venituri din folosirea proprietății imobiliare situate în România și venituri din transferul dreptului de proprietate asupra proprietăților imobiliare situate în România;

i) venituri din transferul titlurilor de participare, așa cum sunt definite la art. 7 alin. (1) pct. 31, la o persoană juridică, dacă aceasta este persoană juridică română sau dacă cea mai mare parte a valorii mijloacelor fixe ale persoanei juridice, direct sau prin una ori mai multe persoane juridice, reprezintă proprietăți imobiliare situate în România, precum și veniturile din transferul titlurilor de valoare, așa cum sunt definite la art. 65 alin. (1) lit. c), emise de rezidenți români;

j) venituri din pensii primite de la bugetul asigurărilor sociale sau de la bugetul de stat;

k) venituri din servicii prestate în România, exclusiv transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestui transport;

l) venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un rezident sau dacă veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent în România;

m) venituri reprezentând remunerații primite de nerezidenții ce au calitatea de administrator, fondator sau membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice române;

n) comisioane de la un rezident;

o) comisioane de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă comisionul este o cheltuială a sediului permanent;

p) venituri din activități sportive și de divertisment desfășurate în România, indiferent dacă veniturile sunt primite de către persoanele care participă efectiv la asemenea activități sau de către alte persoane;

r) venituri din premii acordate la concursuri organizate în România;

s) venituri obținute la jocurile de noroc practicate în România;

t) orice alte venituri obținute dintr-o activitate desfășurată în România.

ț) venituri realizate din lichidarea unei persoane juridice române." (art. 12 C.fisc.).

[1] „România – teritoriul de stat al României, inclusiv marea sa teritorială și spațiul aerian de deasupra teritoriului și mării teritoriale, asupra cărora România

fiscali sau nerezidenți fiscali. Rezidentul fiscal reprezintă orice persoană juridică română[1], orice persoană juridică străină[2] având locul de exercitare a conducerii efective în România și orice persoană fizică rezidentă[3]. Nerezidentul fiscal reprezintă orice persoană juridică străină, orice persoană fizică nerezidentă[4] și orice alte entități străine, inclusiv organisme de plasament colectiv în valori mobiliare, fără personalitate juridică, care nu sunt înregistrate în România potrivit legii.

În cazul nerezidenților fiscali, dacă un contribuabil nerezident în România este rezident al unui stat cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, pentru aplicarea prevederilor convenției, în temeiul priorității tratatului internațional mai sus-menționat, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență. În momentul prezentării certificatului de rezidență se aplică convenția de evitare a dublei impuneri, sub condiția ca acest certificat să menționeze că beneficiarul venitului a avut,

---

își exercită suveranitatea, precum și zona contiguă, platoul continental și zona economică exclusivă, asupra cărora România își exercită drepturile suverane și jurisdicția în conformitate cu legislația să și potrivit normelor și principiilor dreptului internațional" (art. 7 pct. 30 C.fisc.).

[1] „Persoană juridică română – orice persoană juridică română care a fost înființată în conformitate cu legislația României" (art. 7 pct. 24 C.fisc.).

[2] „Persoană juridică străină – orice persoană juridică care nu este persoană juridică română și orice persoană juridică înființată potrivit legislației europene care nu are sediul social în România" (art. 7 pct. 25 C.fisc.).

[3] „Persoană fizică rezidentă – orice persoană fizică ce îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții: are domiciliul în România; centrul intereselor vitale ale persoanei este amplasat în România; este prezentă în România pentru o perioadă sau mai multe perioade ce depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, care se încheie în anul calendaristic vizat; este cetățean român care lucrează în străinătate, că funcționar sau angajat al României într-un stat străin. Prin excepție, nu este persoană fizică rezidentă un cetățean străin cu statut diplomatic sau consular în România, un cetățean străin care este funcționar sau angajat al unui organism internațional și interguvernamental înregistrat în România, un cetățean străin care este funcționar sau angajat al unui stat străin în România și nici membrii familiilor acestora." (art. 7 pct. 23 C.fisc.).

[4] „Persoană fizică nerezidentă – orice persoană fizică care nu este persoană fizică rezidentă" (art.7 pct. 22 C.fisc.).

în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri[1].

§4. Aplicarea legii fiscale asupra persoanei (personalitatea impunerii)

Legea fiscală română va impozita veniturile rezidenților fiscali români obținute atât în țară, în temeiul teritorialității impunerii, cât și în afara teritoriului de suveranitate fiscală națională, adică în străinătate, în temeiul personalității impunerii.

Astfel, în materia impozitului pe profit de exemplu, Codul fiscal statuează în mod expres că impozitul pe profit se aplică, în cazul persoanelor juridice române, asupra profitului impozabil obținut din orice sursă, atât din țară, cât și din străinătate[2].

Modul de calcul al impozitului pe profit datorat de un nerezident fiscal român se va face astfel: profitul realizat în România se va aduna cu profitul realizat în străinătate, iar la totalul materiei impozabile astfel obținute se va aplica impozitul de 16%. Firește, se va pune problema impozitelor plătite pentru aceleași venituri și în statul străin, în temeiul principiului teritorialității impunerii aplicat de către respectivul stat străin. Abordările sunt diferite, în raport de existența sau nu a unei convenții de evitare a dublei impuneri între România și statul străin. Dacă o asemenea convenție nu există, atunci legea fiscală română se va aplica integral, asupra întregului venit obținut de persoana juridică română în străinătate, indiferent de plata unui impozit pentru același venit statului străin, în conformitate cu legea fiscală națională a statului respectiv. Dacă o asemenea convenție există, atunci din totalul impozitului datorat de către rezidentul fiscal român în temeiul legii române, se va deduce impozitul plătit în străinătate aferent venitului obținut pe teritoriul statului străin. Acordarea deducerii, adică aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri între state, este condiționată de prezentarea de către rezidentul fiscal român a certificatului din care să rezulte faptul că impozitul a fost plătit pe teritoriul statului străin[3]. În ce privește nivelul deducerii propriu-zise, Codul fiscal precizează că deducerea nu poate depăși suma impozitului pe profit, calculată prin aplicarea cotei de 16%

---

[1] Art. 118 alin. (2) C.fisc.

[2] Art. 14 alin. (1) lit. a) C.fisc.

[3] Art. 31 alin. (3) C.fisc.

asupra profitului impozabil conform legii române. Cu alte cuvinte, sarcina fiscală generală pe teritoriul statului român nu poate fi afectată de un impozit în plus plătit pe teritoriul altui stat.

Pentru explicitare exemplificăm:

O persoană juridică română a realizat un venit de 2.000 unități, din care 1.000 unități pe teritoriul României cu cheltuieli aferente de 400 unități și 1.000 unități în străinătate cu cheltuieli aferente de 600 unități, având deci un profit impozabil de 600 unități pe teritoriul României și 400 unități în străinătate. Conform legii române, impozitul va fi de 96 unități (16% x 600 unități) pe teritoriul României și 64 unități (adică 16% x 400 unități) în străinătate, rezultând un impozit total de 160 unități. Dacă impozitul prevăzut în statul străin este de 20%, aceasta înseamnă că impozitul aferent celor 400 unități obținute în străinătate va fi de 80 de unități în conformitate cu legea statului străin. Având în vedere că legea fiscală română prevede că nivelul deducerii nu poate depăși suma impozitului pe profit aplicabilă pentru venitul din străinătate, înseamnă că din totalul de impozit de 160 unități calculat în România, persoana juridică română nu va putea deduce decât 64 unități, adică până la concurența impozitului calculat conform legii române, restul de 16 unități până la împlinirea celor 80 fiind suportat de către persoana juridică română ca datorie fiscală către statul străin. Dacă, din contră, impozitul aferent venitului obținut în străinătate este mai mic decât impozitul stabilit de legea română, atunci organul fiscal român va impozita în plus, până la atingerea sumei de impozit reglementate de legislația internă, în temeiul principiului personalității. Astfel, dacă impozitul este de 10% în statul străin, pentru cele 400 unități de profit, impozitul aferent va fi de 40 de unități, ceea ce înseamnă că restul de 24 de unități va fi plătit statului român. Concret, din totalul de 160 de unități de impozit (reprezentând impozit pentru profitul obținut în România, cât și în străinătate) se vor deduce doar 40 de unități, rămânând ca totalul impozitului aferent să fie de 120 de unități, adică rezidentul fiscal român va suporta diferența de impozit de la 10% în statul străin la 16% în România, prin plata către statul român a diferenței de 6%.

Aceasta este o metodă de impozitare justificată de dorința oricărui stat modern de a-și completa veniturile la bugetul de stat pe seama veniturilor obținute de către rezidenții săi fiscali în străinătate.

Secțiunea a 5-a. Raportul juridic fiscal

§1. Noțiune

Raportul juridic fiscal este reglementat în temeiul normelor juridice referitoare la colectarea veniturilor fiscale ale statului. Această categorie de raporturi juridice se particularizează prin specificul conținutului lor, adică al drepturilor și obligațiilor subiectelor participante.

Raporturile juridice fiscale sunt formate din relații de impunere care iau naștere cu ocazia declarării impozitelor, a stabilirii acestora și a colectării obligațiilor fiscale prin metodele stabilite de legiuitor.

Nu există o reglementare legală care să **definească** raportul juridic fiscal, dar din interpretarea mai multor prevederi ale Codului de procedură fiscală, respectiv art. 1, art. 16 și art. 21 rezultă atât părțile, cât și conținutul și obiectul raporturilor juridice fiscale.

Legiuitorul vorbește despre două **categorii de raporturi juridice în domeniul dreptului fiscal** fără însă a le defini sau a le delimita unul de celălalt: raporturi juridice de drept material fiscal și raporturi juridice de drept procedural fiscal. Ținând seama de structura concretă a reglementării Codului de procedură fiscală, este dificil de realizat o distincție pe baza reglementărilor legale, întrucât textele nu fac o separație clară între cele două categorii de raporturi juridice, dar aceasta se poate deduce. Din totalitatea activităților desfășurate în scopul stabilirii și încasării la bugetul consolidat a impozitelor și taxelor, unele sunt specifice raporturilor juridice fiscale, iar altele raporturilor juridice procedural fiscale.

Astfel, **raportul juridic de drept material fiscal** poate avea ca obiect: stabilirea sursei veniturilor contribuabilului, unde se analizează atât legalitatea acestora, cât și proveniența efectivă, natura juridică a venitului, pentru a se stabili regimul fiscal aplicabil, mărimea venitului, care înseamnă stabilirea bazelor de impunere prin identificarea nivelului încasărilor totale și a cheltuielilor deductibile care determină masa impozabilă la care se aplică cota de impozit, stabilirea creanței fiscale și emiterea titlului de creanță fiscală[1].

---

[1] Titlul de creanță fiscală este „actul ultim" care finalizează activitatea desfășurată sub imperiul raportului juridic de drept material fiscal. Titlul de creanță fiscală este un act specific raportului de drept material fiscal, întrucât, conform art. 21 alin. (1) C.proc.fisc., „creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal", în timp ce titlul de

Raportul juridic de drept procedural fiscal poate avea ca obiect: stabilirea impozitelor şi taxelor pe baza declaraţiilor contribuabililor ori ca urmare a inspecţiei fiscale, colectarea propriu-zisă a impozitelor prin aplicarea metodelor de stingere a obligaţiilor fiscale astfel cum sunt reglementate de Codul de procedură fiscală, contestarea administrativă şi judecătorească a modului de stabilire a impozitelor şi taxelor prin actele administrative fiscale, contestaţia la executarea silită pornită de un organ fiscal al statului în temeiul unui titlu executor.

În cazul celor două categorii de raporturi juridice **subiectele** sunt aceleaşi, respectiv organele fiscale şi contribuabilii. În ce priveşte conţinutul acestora în care intră drepturile şi obligaţiile reciproce ale subiectelor raporturilor juridice, delimitarea între conţinutul raporturilor de drept material fiscal şi al celor de drept procedural fiscal se poate realiza urmând logica delimitării între obiectul celor două raporturi, aşa cum a fost prezentată mai sus. Strict juridic însă, încercarea aceasta permanentă de delimitare între cele două categorii de raporturi juridice poate prezenta un oarecare interes, destul de redus, doar pe ţărm teoretic, delimitarea între cele două categorii de raporturi juridice nereprezentând niciun fel de miză practică. De aceea, în cuprinsul prezentului manual, optăm pentru folosirea unei singure noţiuni, aceea de „raport juridic fiscal", din context putându-se identifica dacă este vorba despre un raport drept material fiscal sau despre un raport de drept procesul fiscal.

Raporturile juridice fiscale întrunesc toate **caracteristicile** raporturilor juridice financiare şi au elemente comune tuturor raporturilor juridice în general, indiferent de deosebirile de conţinut dintre diferitele categorii de venituri ale bugetului de stat.

Raporturile juridice fiscale cuprind în **structura** lor următoarele elemente: subiecte, conţinut şi obiect.

§2. Subiectele raporturilor juridice fiscale

Subiectele raporturilor juridice fiscale sunt, pe de o parte, statul, prin **organele fiscale** învestite cu atribuţii specifice realizării veniturilor fiscale, iar, pe de altă parte, **contribuabilii** reprezentaţi de persoanele

---

creanţă fiscală[1] este actul prin care se stabileşte şi se individualizează creanţa fiscală, întocmit de organele fiscale competente. Titlul de creanţă fiscală este documentul care se află la baza declanşării celor mai importante proceduri din activitatea de administrare fiscală care face obiectul raportului juridic de drept procesual fiscal.

juridice sau persoanele fizice obligate să plătească impozitele, taxele şi celelalte venituri ale bugetului de stat[1].

2.1. Organele fiscale

Statul este reprezentat, la nivel central, de Ministerul Finanţelor Publice prin Agenţia Naţională de Administrare Fiscală şi unităţile sale subordonate cu personalitate juridică[2].

La nivel local, unităţile administrativ-teritoriale sunt reprezentate în raporturile juridice fiscale de autorităţile administraţiei publice locale, precum şi de compartimentele de specialitate ale acestora, în limita atribuţiilor delegate de către autorităţile respective.

Agenţia Naţională de Administrare Fiscală, unităţile sale subordonate, precum şi compartimentele de specialitate ale autorităţilor administraţiei publice locale reprezintă **organele fiscale ale statului.**

2.2. Competenţa materială a organelor fiscale

Organele fiscale au competenţă generală privind administrarea creanţelor fiscale, exercitarea controlului şi emiterea normelor de aplicare a prevederilor legale în materie fiscală. Astfel, ANAF şi unităţile sale teritoriale au competenţa generală de administrare[3], exercitare a controlului

---

[1] Art. 17 C.proc.fisc.

[2] Unităţile subordonate ANAF sunt: Garda Financiară, Autoritatea Naţională a Vămilor, direcţiile generale ale finanţelor publice judeţene şi Direcţia Generală a Finanţelor Publice a Municipiului Bucureşti (art. 3 din H.G. nr. 109/2009 privind organizarea şi funcţionarea Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală).

[3] Principalele atribuţii ale ANAF sunt definite de art. 4 alin. (2) din H.G. nr. 109/2010:

- elaborează şi aplică procedurile privind plata voluntară şi stabilirea mijloacelor de plată, împreună cu direcţiile de specialitate din cadrul Ministerului Finanţelor Publice;
- elaborează şi aplică, prin organele abilitate, proceduri privind alte modalităţi de stingere a obligaţiilor bugetare pentru care este competentă;
- participă la estimarea veniturilor bugetare pe care le administrează şi face propuneri privind nivelul veniturilor ce pot fi colectate de la contribuabili, pe baza datelor proprii, a indicatorilor macroeconomici, a politicii fiscale şi a legislaţiei în vigoare privind impozitele, taxele, contribuţiile sociale şi alte venituri bugetare;
- furnizează Ministerului Finanţelor Publice informaţiile necesare fundamentării estimării veniturilor ce pot fi colectate de la contribuabili;

şi emiterea normelor de aplicare cu privire la creanţele fiscale ce se cuvin bugetului general consolidat. De la această regulă există anumite excepţii, în raport de calitatea contribuabililor sau de natura creanţelor fiscale:

- impozitele, taxele şi alte sume care se datorează, potrivit legii, în vamă sunt administrate de către organele vamale[1]. Organele vamale sunt reprezentate de Autoritatea naţională a Vămilor[2], organ de specialitate al administraţiei publice centrale, cu personalitate juridică, subordonat ANAF, care are o structură organizatorică la nivelul întregului teritoriu compusă din direcţiile regionale pentru accize şi operaţiuni vamale, direcţiile judeţene pentru accize şi operaţiuni vamale, birourile vamale de frontieră şi de interior şi punctele vamale;

- activitatea de administrare a creanţelor contribuabililor mari[3] sunt de competenţa Direcţiei Generale de administrare a contribuabililor mari;

- activitatea de administrare a creanţelor contribuabililor mijlocii[4] sunt de competenţa Administraţiilor finanţelor publice pentru contribuabili mijlocii din subordinea Direcţiilor generale de finanţe publice judeţene.

- repartizează la nivel teritorial programul de încasări ale veniturilor bugetului general consolidat;

- analizează permanent modul de realizare a veniturilor bugetare pentru care este competentă.

[1] Art. 32 alin. (3) C.fisc.

[2] Activitatea, atribuţiile şi structura organizatorică a Autorităţii Naţionale a Vămilor este reglementată de H.G. nr. 110/2009.

[3] Prin „contribuabili mari" legiuitorul înţelege primele 3.000 de persoane juridice române ca mărime, inclusiv entităţile rezultate în urma divizării ori fuziunii cu alţi contribuabili, exclusiv instituţiile publice, selectate descrescător, în principal după criteriile cifrei de afaceri şi al nivelului datoriei fiscale declarate (art. 1 din Ordinul Preşedintelui ANAF nr. 2730/2010).

[4] Prin „contribuabili mijlocii" legiuitorul înţelege persoanele juridice române (cu excepţia instituţiilor publice) selectate după anumite criterii, în care volumul cifrei de afaceri şi al nivelului obligaţiilor fiscale datorate aşa cum rezultă din declaraţiile proprii ocupă locul cel mai important. În mod concret însă, Monitorul Oficial „bis" publică periodic lista contribuabililor mijlocii la nivel naţionale, repartizaţi pe fiecare judeţ (Ordinul Preşedintelui ANAF nr. 2731/2010), Lista contribuabililor mijlocii a fost publicată în M.Of. nr. 820 bis din 8 decembrie 2010.

2.3. Competența teritorială a organelor fiscale

Competența teritorială a organului fiscal se stabilește în funcție de domiciliul fiscal[1] al contribuabilului. Astfel, potrivit art. 33 alin. (1) C.proc.fisc., pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine acelui organ fiscal, județean, local sau al municipiului București, stabilit prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit, în cazul impozitelor și contribuțiilor realizate prin stopaj la sursă, în condițiile legii. În ipoteza în care un contribuabil nu are domiciliul fiscal, competența teritorială de administrare fiscală revine organului fiscal în a cărui rază teritorială se face constatarea actului sau faptului supus dispozițiilor fiscale (art. 36 C.proc.fisc.). De la aceste reguli generale există și trei excepții reglementate expres de Codul de procedură fiscală, pentru situația nerezidenților care desfășoară activități în România prin intermediul unuia sau mai multor sedii permanente, pentru nerezidenții fiscali care desfășoară activitate în România fără a avea înregistrat un sediu permanent și pentru administrarea fiscală a sediilor secundare înregistrate ca plătitoare de salarii sau venituri asimilate salariilor:

---

[1] Prin „domiciliu fiscal" în sensul Codului de procedură fiscală (art. 31) înțelegem:

a) pentru persoanele fizice, adresa unde își au domiciliul, potrivit legii, sau adresa unde locuiesc efectiv, în cazul în care aceasta este diferită de domiciliu;

b) pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere, sediul activității sau locul unde se desfășoară efectiv activitatea principală;

c) pentru persoanele juridice, sediul social sau locul unde se exercită gestiunea administrativă și conducerea efectivă a afacerilor, în cazul în care acestea nu se realizează la sediul social declarat;

d) pentru asocierile și alte entități fără personalitate juridică, sediul acestora sau locul unde se desfășoară efectiv activitatea principală.

(2) Prin adresa unde locuiesc efectiv se înțelege adresa locuinței pe care o persoană o folosește în mod continuu peste 183 de zile într-un an calendaristic, întreruperile de scurtă durată nefiind luate în considerare. Dacă ședera are un scop exclusiv de vizită, concediu, tratament sau alte scopuri particulare asemănătoare și nu depășește perioada unui an, nu se consideră adresa unde locuiesc efectiv.

(3) În situația în care domiciliul fiscal nu se poate stabili potrivit regulilor de mai sus, domiciliul fiscal este locul în care se află majoritatea activelor.

• în cazul contribuabililor nerezidenți care desfășoară activități pe teritoriul României prin unul sau mai multe sedii permanente, competența revine organului fiscal pe a cărui rază teritorială se află situat fiecare sediu permanent. În cazul în care activitatea unui sediu permanent se desfășoară pe raza teritorială a mai multor organe fiscale, competența revine acelui organ fiscal în a cărui rază teritorială începe activitatea acelui sediu permanent [art. 33 alin. (2) C.proc.fisc.];

• pentru administrarea de către organele fiscale din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală a creanțelor datorate de contribuabilii nerezidenți, care nu au pe teritoriul României un sediu permanent, competența revine organului fiscal stabilit prin ordin al ministrului finanțelor publice, la propunerea președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală [art. 36 alin. (3) C.proc.fisc.];

• competența pentru înregistrarea fiscală a sediilor secundare ca plătitoare de salarii și venituri asimilate salariilor, potrivit legii, revine organului fiscal în a cărui rază teritorială acestea se află situate (art. 34 C.proc.fisc.).

2.4. Contribuabilul

Contribuabilul este orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii.

În relațiile cu organul fiscal contribuabilul poate avea un raport juridic direct sau poate fi reprezentat printr-un împuternicit. Împuternicitul poate fi convențional, sau legal.

Conținutul și limitele **reprezentării convenționale** sunt cele cuprinse în împuternicire sau stabilite de lege, după caz. Împuternicitul este obligat să înregistreze la organul fiscal actul de împuternicire, în formă autentică și în condițiile prevăzute de lege. Revocarea împuternicirii operează față de organul fiscal de la data înregistrării actului de revocare.

În cazul reprezentării contribuabilului prin avocat, forma și conținutul împuternicirii sunt cele prevăzute de dispozițiile legale privind organizarea și exercitarea profesiei de avocat[1].

Contribuabilul fără domiciliu fiscal în România, care are obligația de a depune declarații la organele fiscale, este obligat să desemneze un

[1] Legea nr. 51/1995 privind organizarea și exercitarea profesiei de avocat, republicată (M.Of. nr. 113 din 6 martie 2001).

împuternicit, cu domiciliul fiscal în România, care să îndeplinească obligațiile acestuia față de organul fiscal (art. 18 C.proc.fisc.).

Reprezentarea legală apare în situația în care contribuabilul propriu-zis nu se poate reprezenta el însuși în raporturile juridice fiscale și nici nu a fost desemnat un reprezentant convențional: asemenea situații pot fi determinate de minoritatea contribuabilului, starea avansată de boală, bătrânețe, diverse tipuri de handicapuri care împiedică reprezentarea personală, dar și în situația în care contribuabilul fără domiciliul fiscal în România ori cu domiciliul fiscal necunoscut nu și-a numit un reprezentant fiscal în condițiile cerute de lege.

În toate aceste situații, instanța judecătorească, din oficiu sau la cererea organului fiscal, va numi un **curator fiscal** cu drept de reprezentare a contribuabilului și cu drept de exercitare a tuturor drepturilor și obligațiilor contribuabilului în numele și pe seama acestuia.

Pentru activitatea sa, curatorul fiscal va fi remunerat potrivit hotărârii judecătorești, toate cheltuielile legate de această reprezentare fiind suportate de cel reprezentat (art. 19 C.fisc.).

Oricare din părțile raportului juridic fiscal, organ fiscal ori contribuabil, poate apărea în calitate de **creditor** sau **debitor**: în raporturile de drept material fiscal, creditorii sunt persoanele titulare ale unor drepturi de creanță fiscală, iar debitorii sunt acele persoane care, potrivit legii, au obligația corelativă de plată a acestor drepturi[1].

De regulă, contribuabilii sunt debitori (iar organele fiscale creditorii corelativi) ai obligațiilor de plată a impozitelor și taxelor. Cu toate acestea, organele fiscale pot apărea, la rândul lor, în calitate de debitori în raporturile juridice fiscale în anumite situații: restituirea impozitelor, dobânzilor și penalităților aferente plătite de către contribuabili fără titlu, plătite din eroare, plătite peste obligația fiscală legală consemnată în titlul de creanță fiscală sau în titlul executoriu, reduse sau anulate parțial sau integral prin hotărâre judecătorească, rambursarea TVA în cazul deconturilor negative de taxă pe valoarea adăugată.

În cazul în care obligația de plată nu a fost îndeplinită de către debitor, contribuabil sau organ fiscal, debitori pot deveni, în condițiile legii, următorii:

a) moștenitorul care a acceptat succesiunea contribuabilului debitor;

b) cel care preia, în tot sau în parte, drepturile și obligațiile debitorului supus divizării, fuziunii ori reorganizării judiciare, după caz;

---

[1] Art. 25 alin. (1) C.proc.fisc.

c) persoana căreia i s-a stabilit răspunderea în conformitate cu prevederile legale referitoare la faliment;

d) persoana care își asumă obligația de plată a debitorului, printr-un angajament de plată sau printr-un alt act încheiat în formă autentică, cu asigurarea unei garanții reale la nivelul obligației de plată;

e) succesorul în drepturi și obligații al persoanei juridice – organ fiscal [art. 25 alin. (2) C.proc.fisc.].

2.5. Plătitorul obligației fiscale

În anumite situații, generate de structura raportului juridic de drept fiscal, obligația de plată a unui impozit stabilit de lege în sarcina unui contribuabil nu revine nici contribuabilului și nici reprezentantului său legal ori convențional, curatorului ori succesorului în drepturi, ci **plătitorului**.

Plătitor al obligației fiscale este debitorul sau persoana care, în numele debitorului, conform legii, are obligația de a plăti sau de a reține și de a plăti, după caz, impozite, taxe, contribuții, amenzi și alte sume datorate bugetului general consolidat[1]. Plătitorul nu este un debitor al unui impozit, ci persoana desemnată de legiuitor (de exemplu, angajatorul în cazul unui raport juridic de muncă este plătitor al obligațiilor fiscale constând în impozit pe salarii și contribuții sociale în numele și pe seama angajatului) care are obligația reținerii și vărsării impozitului datorat de contribuabil în cazul impozitelor a căror realizare se face prin reținere la sursă și virarea în conturile trezoreriei statului. Neîndeplinirea obligației de plată atrage sancțiuni legale pentru plătitor, acestea fiind diferite de sancțiunile aplicabile unui contribuabil care nu efectuează o plată în cazul impozitelor directe sau indirecte a căror plată se face direct de către contribuabilul debitor. Sancțiunile și tratamentul juridic sunt diferențiate între contribuabilul rău-platnic și plătitorul care nu-și respectă obligația de reținere și vărsare a unui impozit datorat de alt contribuabil, întrucât în timp ce contribuabilul este și debitor, și plătitor al obligației fiscale, plătitorul nu este și debitor.

§3. Conținutul raportului juridic fiscal

Drepturile și obligațiile subiectelor participante la raporturile juridice fiscale formează conținutul raportului juridic fiscal. Drepturile subiectelor

[1] Art. 26 alin. (1) C.proc.fisc.

reprezintă **creanțe fiscale**, iar obligațiile subiectelor reprezintă **obligații fiscale**.

3.1. Creanța fiscală

Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile juridice fiscale. Acestea pot fi:

- dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, denumite de legiuitor **creanțe fiscale principale**;
- dreptul la perceperea dobânzilor și penalităților de întârziere, în condițiile legii, denumite **creanțe fiscale accesorii**.

Dreptul de creanță fiscală **se naște** în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care îl generează.

Creanțele fiscale se **sting** prin plată, compensare, executare silită, scutire, anulare, prescripție, cesiune de creanță și prin alte modalități prevăzute de lege.

3.2. Obligația fiscală

Obligația fiscală este obligația stabilită unilateral de către stat în sarcina persoanelor fizice sau juridice denumite contribuabili de a plăti o anumită sumă de bani, la termenul stabilit, în contul bugetului de stat. Având în vedere faptul că statul impune în mod unilateral contribuabililor obligația de a plăti o sumă de bani la bugetul de stat, în virtutea faptului că aceștia – fie ei persoane fizice sau juridice – realizează un venit sau dețin un bun impozabil, un element important ce caracterizează obligația fiscală îl reprezintă premisele care dau naștere acesteia. Aceste premise, împrejurări de fapt, constau în realizarea unui venit, cu alte cuvinte în mărirea patrimoniului contribuabilului, sau în deținerea unui bun. În acest ultim caz obligația fiscală apare ca o obligație *propter rem*.

Premisele vor fi diferite în funcție de fiecare categorie de venituri fiscale, iar ele vor marca din punct de vedere juridic nașterea obligației fiscale în sarcina unui anumit contribuabil. Împrejurarea măririi unui patrimoniu prin realizarea unui venit (pentru care legea impune plata unui impozit), sau cea a dobândirii dreptului de proprietate asupra unui bun impozabil sau taxabil, ori transferul proprietății asupra bunurilor mobile sau imobile în cadrul circulației comerciale a acestora reprezintă tot atâtea

premise care semnifică dobândirea de către o persoană fizică sau juridică a calității de contribuabil, din acest moment obligația fiscală stabilită cu caracter general de lege urmând a fi individualizată în sarcina unei anumite persoane fizice sau juridice[1].

Legiuitorul român[2] a **enumerat** obligațiile fiscale astfel: „obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat, obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat, obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat, obligația de a plăti dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii, obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă, orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale".

Suma de bani pe care contribuabilul are obligația de a o plăti reprezintă un venit al bugetului de stat, iar obligația al cărei obiect este va fi denumită obligație fiscală. Obligația fiscală este o obligație juridică, deoarece ea definește conținutul unui raport juridic ce ia naștere între stat și persoanele determinate de lege (contribuabili), raport juridic al cărui izvor este legea, executarea fiind asigurată, în caz de necesitate, prin intermediul constrângerii de stat.

Acest specific al raporturilor juridice fiscale, la care statul participă ca purtător al suveranității, al autorității publice, este cel care justifică diferențele ce disting obligația fiscală de obligația civilă clasică.

Particularitățile ce individualizează obligația fiscală privesc în special izvorul acestei obligații, beneficiarul, obiectul, forma sa, precum și condițiile de stabilire, modificare și stingere.

• *Izvorul* obligației fiscale va fi întotdeauna legea sau actul normativ cu valoare de lege care instituie și reglementează un venit al bugetului de stat (impozit sau taxă). Prin lege se stabilesc categoriile de persoane fizice

---

[1] Individualizarea obligației fiscale de plată se realizează prin titlul de creanță fiscală [art. 110 alin. (3) C.proc.fisc.].

[2] Art. 22 C.proc.fisc.

sau juridice ce datorează bugetului de stat venitul respectiv, elementele venitului fiscal, precum și modalitățile de plată ale acestuia[1].

• *Beneficiară* a obligației fiscale este întreaga societate, deși calitatea de creditor o are statul. Scopul instituirii unilaterale de către stat a acestei obligații este realizarea veniturilor bugetului de stat, deci a fondului general de dezvoltare a societății, aceasta având, în final, calitatea de beneficiară a sumelor ce fac obiectul obligației fiscale.

• *Obiectul* obligației fiscale constă întotdeauna într-o sumă de bani, aceasta fiind, în prezent, unica formă în care statele moderne percep veniturile datorate bugetului de stat.

• Obligația fiscală este *constatată în formă scrisă*, prin **titlul de creanță fiscală** care o individualizează la nivelul fiecărui contribuabil în raport de veniturile obținute sau de bunurile deținute. Titlul de creanță fiscală este întocmit sau confirmat de organele financiare ale statului care au atribuții în acest sens, în conformitate cu prevederile legale prin care se reglementează veniturile fiscale și cu respectarea procedurii stabilite prin această reglementare pentru fiecare categorie de venit în parte.

• *Condițiile de stabilire și executare* a obligației fiscale sunt reglementate în mod diferit pentru fiecare categorie de venituri fiscale, datorită particularităților prezentate de aceste venituri. Variația condițiilor de stabilire și executare a obligației fiscale mai este determinată și de faptul că impozitele moderne nu mai au rol de a acoperi cheltuielile publice, ci sunt folosite și ca pârghii pentru stimularea sau, dimpotrivă, împiedicarea dezvoltării unor mecanisme economice.

• *Modificarea* obligației fiscale este determinată de cauzele prevăzute de lege, respectiv: modificarea elementelor în raport de care s-a făcut individualizarea obligației fiscale, modificarea termenelor de plată stabilite anterior, modificarea situației juridice a contribuabililor și, în general, orice modificare a actelor normative ce reglementează veniturile fiscale.

• *Stingerea* obligației fiscale se realizează prin **modalități comune** și altor obligații juridice, cum ar fi plata, executarea silită sau prescripția, fiind reglementate însă și o serie de **modalități specifice**, cum ar fi compensarea, scăderea sau anularea obligației fiscale.

Analizând în mod concret drepturile și obligațiile părților (participanților) la raporturile juridice fiscale, corespunzător rolului și funcțiilor

---

[1] „Impozitele, taxele și orice alte venituri ale bugetului de stat și cele ale bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege" [art. 139 alin. (1) din Constituția României].

veniturilor fiscale, cele mai importante drepturi revin statului, respectiv de a institui venituri fiscale şi de a impune persoanelor fizice şi juridice obligaţia de a plăti veniturile fiscale individualizate în sarcina fiecăruia.

Dreptul de a institui venituri fiscale şi de a impune obligaţia plăţilor se exercită de către stat prin organele competente şi se **caracterizează** prin:

- adoptarea de acte normative pentru reglementarea fiecărui venit fiscal în parte;
- individualizarea obligaţiei fiscale a persoanelor fizice sau juridice plătitoare, precum şi determinarea veniturilor fiscale pentru care au obligaţia de plată;
- încasarea şi urmărirea încasării veniturilor fiscale datorate;
- controlul modului în care plătitorii veniturilor fiscale îşi îndeplinesc obligaţiile ce le revin.

În acelaşi timp, organele statului cu atribuţii fiscale au **obligaţia**:

- de a stabili, încasa şi urmări numai venituri fiscale legal datorate;
- de a acorda, la cererea justificată a persoanelor interesate, înlesnirile prevăzute de actele normative;
- de a rezolva în mod corespunzător orice contestaţie depusă de subiectele de drept obligate faţă de bugetul de stat.

Persoanele fizice sau juridice, ca subiecte ale raporturilor juridice fiscale au, în principal, **obligaţia** de a plăti veniturile fiscale în cuantumul şi la termenele legale prevăzute – condiţia *sine qua non* pentru constituirea fondurilor generale de dezvoltare social-economică a societăţii.

De asemenea, persoanele fizice şi juridice au **dreptul** de a pretinde stabilirea impunerii şi modalităţii de plată în conformitate cu dispoziţiile actelor normative care reglementează fiecare venit fiscal, de a beneficia de înlesnirile legale (scutiri, reduceri, amânări, eşalonări de plată etc.), precum şi de a contesta actele cu caracter individual ale organelor de control fiscal pe care le consideră neconforme cu legea.

§4. Obiectul raporturilor juridice fiscale

Obiectul raporturilor juridice fiscale este reprezentat de stabilirea şi prelevarea la bugetul general consolidat a impozitelor, taxelor şi altor contribuţii datorate de către debitorii fiscali.

Obiectul secundar, despre care discutăm în general pentru simplificarea chestiunilor legate de obiectul raporturilor de drept fiscal, îl constituie chiar sumele de bani ce reprezintă impozite, taxe şi alte venituri. De altfel, totalitatea drepturilor şi obligaţiilor stabilite de actele normative în sarcina

subiectelor participante la raporturile juridice fiscale au drept scop, în ultimă instanță, colectarea sumelor de bani datorate cu titlu de venituri fiscale.

Secțiunea a 6-a. Actul administrativ fiscal

***Actul administrativ fiscal** este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale*[1].

🕮 Precizări

• Actul administrativ fiscal este *o specie de act administrativ* în sensul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, care definește actul administrativ ca fiind actul unilateral cu caracter individual sau normativ emis de o autoritate publică, în regim de putere publică, în vederea organizării executării legii sau a executării în concret a legii, care dă naștere, modifică sau stinge raporturi juridice.

• Actul administrativ fiscal este emis de către un organ fiscal în *scopul* stabilirii obligațiilor fiscale principale sau accesorii ale contribuabilului, constând în impozite, taxe, contribuții și dobânzi, penalități sau majorări de întârziere în cazul neplății la termen a obligațiilor fiscale principale.

• Actul administrativ fiscal este un *act declarativ de drepturi*, iar nu constitutiv de drepturi, întrucât izvorul obligației fiscale este legea, iar nu actul administrativ; prin actul administrativ fiscal se constată doar obligația fiscală datorată de contribuabil ca urmare a realizării unui venit sau deținerii unui bun, obligație stabilită *ope legis*.

• Nu toate actele emise de organele fiscale sunt acte administrative fiscale, ci doar acelea care stabilesc obligații concrete în sarcina contribuabilului; astfel, o multitudine de alte acte ale organelor fiscale reprezentând simple adrese, informări, comunicări simple cu plătitorii de impozite și taxe nu au caracter administrativ.

• Actul administrativ fiscal are *caracter executoriu*. Neîndeplinirea de bunăvoie a obligațiilor stabilite în sarcina contribuabilului în termenul fixat de organul fiscal vor fi aduse la îndeplinire pe calea executării silite,

[1] Art. 41 C.proc.fisc.

fără a fi nevoie de intervenția instanței judecătorești pentru recunoașterea drepturilor organului fiscal sau învestirea cu formulă executorie.

• Actul administrativ fiscal produce *efecte* din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat.

• Actul administrativ fiscal *poate fi contestat* în condițiile legii și *modificat* sau *desființat* ca urmare a unei hotărâri a unui organ administrativ-jurisdicțional sau a pronunțării unei hotărâri judecătorești.

§1. Condițiile de formă și conținut ale actului administrativ fiscal

Actul administrativ fiscal se emite numai în **formă scrisă** și va cuprinde următoarele **elemente**:

- denumirea organului fiscal emitent;
- data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- obiectul actului administrativ fiscal;
- motivele de fapt;
- temeiul de drept;
- numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- ștampila organului fiscal emitent;
- posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- mențiuni privind audierea contribuabilului.

Pentru lipsa elementelor obligatorii ale actului administrativ fiscal, legiuitorul a prevăzut sancțiuni diferite. Astfel, în cazul în care lipsesc numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal[1] sancțiunea este nulitatea absolută[2], nulitate care se poate constata la

---

[1] Absența semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal nu va atrage nulitatea absolută în situația emiterii actului administrativ fiscal prin mijloace informatice [art. 43 alin. (3) C.proc.fisc.].

[2] Art. 46 C.proc.fisc.

cerere sau din oficiu[1]. *Per a contrario*, pentru absența celorlalte elemente – motivele de fapt, temeiul de drept, data la care a fost emis și data de la care își produce efectele, ștampila organului fiscal emitent, posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația, mențiuni privind audierea contribuabilului – sancțiunea este doar nulitatea relativă.

Nulitatea absolută și nulitatea relativă au importanță juridică pe tărâmul instituțiilor modificării și contestării actului administrativ. Astfel, conform art. 48 C.proc.fisc., organul fiscal poate îndrepta, din oficiu sau la cererea contribuabilului, erorile materiale. Dar această prevedere nu-și poate avea aplicabilitatea decât în cazul nulităților relative ale actului administrativ fiscal, întrucât nulitatea absolută nu poate fi acoperită niciodată. Ca atare, instituția „îndreptării erorilor materiale" ale actului administrativ nu va putea funcționa niciodată în cazul nulităților absolute.

De asemenea, în cazul constatării nulității absolute a actului administrativ fiscal de către organul fiscal, va trebui să facem o distincție între constatarea acestei nulități înainte de intrarea actului administrativ fiscal în circuitul civil și o eventuală constatare a unei nulități absolute ulterior intrării actului administrativ fiscal în circuitul civil. Astfel, dacă actul administrativ constatat ca fiind lovit de nulitate absolută nu este încă intrat în circuitul civil el va putea fi revocat prin decizie a organului emitent[2]. Dacă actul administrativ este intrat în circuitul civil, singura posibilitate pe care o are la dispoziție organul fiscal emitent este să se adreseze instanței de contencios administrativ solicitând constatarea nulității absolute a actului administrativ fiscal. Obligativitatea adresării către instanța de contencios administrativ își are izvorul în art. 1 alin. (6) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ care arată că autoritatea publică emitentă a unui act administrativ unilateral nelegal poate să solicite instanței anularea acestuia, în situația în care actul nu mai poate fi revocat întrucât a intrat în circuitul civil și a produs efecte juridice. În situația actelor administrative fiscale lovite de nulitate absolută, solicitarea adresată instanței este obligatorie, întrucât nulitatea absolută este imprescriptibilă și toate actele subsecvente emise în temeiul actului administrativ nul absolut vor fi, la rândul lor, nule absolute.

---

[1] Art. 46 teza finală C.proc.fisc.

[2] Precizăm că nu se pot îndrepta erori materiale ale actelor administrative lovite de nulitate absolută, chiar neintrate în circuitul civil, întrucât nulitatea absolută nu se acoperă.

Același raționament se aplică și în cazul nulităților relative ale unui act administrativ fiscal intrat în circuitul civil, diferența fiind că pentru un asemenea act termenul de introducere a acțiunii în contencios administrativ este de 1 an, iar în privința actelor subsecvente instanța urmează să se pronunțe care dintre acestea rămân în vigoare și care își păstrează valabilitatea.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Capitolul III
Principalele impozite datorate bugetului general consolidat

Secțiunea 1. Impozitul pe profit

§1. Aspecte generale

***Profitul** reprezintă o formă de venit obținut din derularea unei activități economice, ca urmare a investirii unui capital.*

Condiția ca venitul realizat să poată fi calificat drept profit este ca activitatea economică să se desfășoare cu scopul obținerii unui beneficiu. Acest aspect este foarte important, deoarece, în practică, există entități care desfășoară activități producătoare de venituri care nu sunt calificate drept profit, pentru că nu există intenția obținerii unui beneficiu, ci susținerii cu aceste venituri a unei alte activități proprii entității respective. Este cazul persoanelor juridice fără scop lucrativ.

Prin ***profit supus impozitării*** (profit impozabil) înțelegem *acea sumă de bani calculată ca diferența între veniturile realizate de un agent economic din desfășurarea oricărei activități permise de lege și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestor venituri.*

Impozitul pe profit este un impozit direct aplicat asupra beneficiului obținut dintr-o activitate economică.

Impozitul pe profit are un **rol** important în cadrul sistemului fiscal, întrucât:

- este o sursă certă de alimentare cu venituri a bugetului public;
- duce la creșterea ponderii impozitelor directe în sistemul fiscal român.

Randamentul fiscal al impozitului pe profit este scăzut, în general, deoarece există multiple posibilități de evaziune fiscală.

§2. Contribuabilii impozitului pe profit

Sunt consideraţi **contribuabili**[1]:

- persoanele juridice române[2] – pentru profitul impozabil obţinut din orice sursă, atât din România, cât şi din străinătate;

- persoanele juridice străine[3] care desfăşoară activităţi printr-un sediu permanent[4] în România – pentru profitul impozabil aferent acelui sediu permanent;

---

[1] Art. 13 C.fisc.

[2] Fac parte din această categorie companiile naţionale, societăţile comerciale, regiile autonome, indiferent de subordonare, societăţile comerciale, indiferent de forma juridică de organizare şi de forma de proprietate, inclusiv cele cu participare de capital străin sau cu capital integral străin, societăţile agricole şi alte forme de asociere agricolă cu personalitate juridică, organizaţiile cooperatiste, instituţiile financiare şi instituţiile de credit, fundaţiile, asociaţiile, organizaţiile, precum şi oricare altă entitate care statutul legal de persoană juridică constituită potrivit legislaţiei române [Normele metodologice de aplicare a art. 13 lit. a) C.fisc.].

[3] Orice persoană juridică care nu este persoană juridică română.

[4] În înţelesul art. 8 C.fisc., sediul permanent este un loc prin care se desfăşoară integral sau parţial activitatea unui nerezident, fie direct, fie printr-un agent dependent.

Sediul permanent al unei persoane fizice se consideră a fi bază fixă.

Un nerezident este considerat a avea un sediu permanent în România, în ceea ce priveşte activităţile pe care o persoană, alta decât un agent cu statut independent, le întreprinde în numele nerezidentului, dacă persoana acţionează în România în numele nerezidentului şi dacă este îndeplinită una din următoarele condiţii:

a) persoana este autorizată şi exercită în România autoritatea de a încheia contracte în numele nerezidentului;

b) persoana menţine în România un stoc de produse sau de bunuri din care livrează produse sau bunuri în numele nerezidentului. Un sediu permanent presupune un loc de conducere, sucursală, birou, fabrică, magazin, atelier, precum şi o mină, un puţ de ţiţei sau gaze, o carieră sau alte locuri de extracţie a resurselor naturale.

Un sediu permanent presupune un şantier de construcţii, un proiect de construcţie, ansamblu sau montaj sau activităţi de supervizare legate de acestea, numai dacă şantierul, proiectul sau activităţile durează mai mult de 6 luni.

Un rezident nu se consideră că are un sediu permanent în România dacă doar desfăşoară activitate în România prin intermediul unui broker, agent, comisionar general sau al unui agent intermediar având un statut independent, în cazul în care această activitate este activitatea obişnuită a agentului, conform descrierii din documentele constitutive. Dacă activităţile unui astfel de agent sunt desfăşurate integral sau aproape integral în numele nerezidentului, iar în relaţiile comerciale

- persoanele juridice străine şi persoanele fizice nerezidente[1] – care desfăşoară activităţi în România într-o asociere fără personalitate juridică;

- persoanele juridice străine care realizează venituri din/sau în legătură cu proprietăţi imobiliare[2] situate în România sau din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare[3] deţinute la o persoană juridică română;

- persoanele fizice rezidente[4] asociate cu persoane juridice române, pentru veniturile realizate atât în România, cât şi în străinătate din

---

şi financiare dintre nerezident şi agent există condiţii diferite de acelea care ar exista între persoane independente, agentul nu se consideră ca fiind agentul cu statut independent.

Un nerezident nu se consideră că are sediu permanent în România numai dacă acesta controlează sau este controlat de un rezident ori de o persoană ce desfăşoară o activitate în România prin intermediul unui sediu permanent sau altfel.

Un sediu permanent nu presupune următoarele:

a) folosirea unei instalaţii numai în scopul depozitării sau al expunerii produselor ori bunurilor ce aparţin nerezidentului;

b) menţinerea unui stoc de produse sau bunuri ce aparţin unui nerezident numai în scopul de a fi depozitate sau expuse;

c) menţinerea unui stoc de produse sau bunuri ce aparţin unui nerezident numai în scopul de a fi procesate de către o altă persoană;

d) vânzarea de produse sau bunuri ce aparţin unui nerezident, care au fost expuse în cadrul unor expoziţii sau târguri fără caracter permanent ori ocazionale, dacă produsele ori bunurile sunt vândute nu mai târziu de o lună după încheierea târgului sau a expoziţiei;

e) păstrarea unui loc fix de activitate numai în scopul achiziţionării de produse sau bunuri ori culegerii de informaţii pentru un nerezident;

f) păstrarea unui loc fix de activitate numai în scopul desfăşurării de activităţi cu caracter pregătitor sau auxiliar de către un nerezident;

g) păstrarea unui loc fix de activitate numai pentru o combinaţie a activităţilor prevăzute la lit. a)-f), cu condiţia ca întreaga activitate desfăşurată în locul fix să fie de natură preparatorie sau auxiliară.

[1] Persoană fizică nerezidentă este orice persoană fizică care nu este persoană fizică rezidentă.

[2] Prin proprietate imobiliară în sensul legii fiscale se înţelege orice teren, clădire sau altă construcţie ridicată ori încorporată într-un teren (art. 7 pct. 27 C.fisc.).

[3] Titlul de participare este orice acţiune sau altă parte socială într-o societate în nume colectiv, societate în comandită simplă, societate pe acţiuni, societate în comandită pe acţiuni, societate cu răspundere limitată sau într-o altă persoană juridică sau la un fond deschis de investiţii (art. 7 pct. 31 C.fisc.)

[4] Persoană fizică rezidentă este orice persoană fizică ce îndeplineşte cel puţin una dintre următoarele condiţii: are domiciliul în România; centrul intereselor

asocieri care nu dau naştere unei persoane juridice. În acest caz, impozitul datorat de persoana fizică se calculează, se reţine şi se varsă de către persoana juridică română.

În cazul unei **asocieri fără personalitate juridică**, veniturile şi cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare în asociere. Orice asociere fără personalitate juridică între persoane juridice străine, care îşi desfăşoară activitatea în România, trebuie să desemneze una din părţi care să îndeplinească obligaţiile ce îi revin fiecărui asociat potrivit prevederilor legale. Persoana desemnată este responsabilă pentru: înregistrarea asocierii la autoritatea fiscală competentă înainte ca aceasta să înceapă să desfăşoare activitate, conducerea evidenţelor contabile ale asocierii, plata impozitului pe profit în numele asociaţilor, depunerea unei declaraţii fiscale trimestriale la autoritatea fiscală competentă, care să conţină informaţii cu privire la partea din veniturile şi cheltuielile asocierii care este atribuită fiecărui asociat, precum şi impozitul care a fost plătit la bugetul de stat în numele fiecărui asociat, furnizarea de informaţii în scris, către fiecare asociat, cu privire la partea din veniturile şi cheltuielile asocierii care îi este atribuită acestuia, precum şi la impozitul pe profit care a fost plătit la buget în numele acestui asociat.

Codul fiscal reglementează un principiu de bază în materia asocierilor fără personalitate juridică, şi anume că, în cazul oricărei asocieri în care unul din asociaţi este o persoană juridică română, indiferent dacă celălalt asociat este persoană fizică rezidentă ori nerezidentă, sau persoană juridică străină, sarcinile menţionate mai sus revin întotdeauna persoanei juridice române[1].

---

vitale ale persoanei este amplasat în România; este prezentă în România pentru o perioadă sau mai multe perioade ce depăşesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, care se încheie în anul calendaristic vizat; este cetăţean român care lucrează în străinătate, ca funcţionar sau angajat al României într-un stat străin. Prin excepţie, nu este persoană fizică rezidentă, un cetăţean străin cu statut diplomatic sau consular în România, un cetăţean străin care este funcţionar ori angajat al unui organism internaţional şi interguvernamental înregistrat în România, un cetăţean străin care este funcţionare sau angajat al unui stat străin în România şi nici membrii familiilor acestora. Observaţie: rezidenţa fiscală nu are legătură cu cetăţenia unei persoane fizice. Aceasta poate fi rezident fiscal român indiferent de cetăţenia pe care o are.

[1] Art. 28 alin. (4) C.fisc.

Sunt **scutite** de la plata impozitului pe profit[1] următoarele categorii de contribuabili:

a) Trezoreria statului;

b) Banca Națională a României;

v) instituțiile publice, pentru fondurile publice constituite, inclusiv pentru veniturile proprii și disponibilitățile realizate și utilizate, potrivit Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice și Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, dacă legea nu prevede altfel;

d) persoanele juridice române care plătesc impozit pe veniturile microîntreprinderilor[2];

e) fundațiile române constituite ca urmare a unor legate[3];

f) cultele religioase, pentru veniturile obținute din producerea și valorificarea obiectelor și produselor necesare activității de cult, potrivit Legii nr. 489/2006 privind libertatea religioasă și regimul general al cultelor, și pentru veniturile obținute din chirii, cu condiția utilizării sumelor respective pentru întreținerea și funcționarea unităților de cult, pentru lucrările de construire, de reparație și de consolidare a lăcașurilor de cult și a clădirilor ecleziastice, pentru învățământ și pentru acțiuni specifice cultelor religioase, inclusiv veniturile din despăgubiri sub formă bănească, obținute ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate; scutirea este condiționată de folosirea sumelor obținute din activitățile menționate, în anul curent sau în anii următori, în vederea întreținerii și funcționării unităților de cult, pentru lucrări de construcție, de reparație și de consolidare a lăcașurilor de cult și a clădirilor ecleziastice, pentru învățământ etc.;

g) instituțiile de învățământ particular acreditate, precum și cele autorizate, pentru veniturile utilizate, potrivit Legii învățământului nr. 84/1995, republicată, și O.U.G. nr. 174/2001 privind unele măsuri pentru îmbunătățirea finanțării învățământului superior;

---

[1] Art. 15 C.fisc.

[2] Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor este reglementat de art.103-112 C.fisc.

[3] Fundația constituită ca urmare a unui legat este persoană juridică de drept privat fără scop patrimonial, constituită pe baza unui act juridic pentru cauză de moarte, prin care una sau mai multe persoane constituie un patrimoniu afectat, în mod permanent și irevocabil, realizării unui scop de interes general sau, după caz, al unor colectivități (art. 1 coroborat cu art. 15 din O.G. nr. 26/2000 cu privire la asociații și fundații).

h) asociațiile de proprietari constituite ca persoane juridice și asociațiile de locatari recunoscute ca asociații de proprietari, potrivit Legii nr. 114/1996, republicată, pentru veniturile obținute din activitățile economice care sunt sau vor fi utilizate pentru îmbunătățirea confortului și eficienței clădirii, pentru întreținerea și repararea proprietății comune;

i) Fondul Român de Garantare a Depozitelor în Sistemul Bancar[1];

j) Fondul de Compensare a Investitorilor[2], înființat potrivit legii;

k) Organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale sunt scutite de la plata impozitului pe profit și pentru veniturile din activități economice realizate până la nivelul echivalentului în lei a 15.000 euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale scutite de la plata impozitului pe profit. Organizațiile nonprofit, sindicale și patronale datorează impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil ce corespunde veniturilor, altele decât cele scutite în mod expres de legiuitor[3].

---

[1] Fondul de garantare a depozitelor în sistemul bancar este persoană juridica de drept public, înființată în baza O.G. nr. 39/1996, ce are ca scop:

a) garantarea depozitelor constituite la instituțiile de credit autorizate în condițiile legii și efectuarea plăților sub forma compensațiilor către persoane fizice, persoane juridice ori entități fără personalitate juridică, potrivit condițiilor și limitelor stabilite în O.G. nr. 39/1996;

b) desfășurarea activității, în cazul desemnării sale ca administrator special ori ca lichidator al instituțiilor de credit.

[2] Fondul de compensare a investitorilor este persoană juridică constituită sub forma unei societăți pe acțiuni, emitentă de acțiuni nominative, înființată conform Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale, cu modificările și completările ulterioare și în conformitate cu prevederile Titlului II, Capitolul IX din Legea nr. 297/2004 privind piața de capital și ale Regulamentului C.N.V.M. nr. 3/2006 .

Scopul Fondului este de a compensa investitorii, în condițiile Legii nr. 297/2004 privind piața de capital și ale reglementărilor C.N.V.M., în situația incapacității membrilor Fondului (intermediarii și societățile de administrare a investițiilor care au în obiectul de activitate administrarea portofoliilor individuale de investiții și care plătesc contribuțiile la Fond) de a returna fondurile bănești și/sau instrumentele financiare datorate sau aparținând investitorilor, care au fost deținute în numele acestora, cu ocazia prestării de servicii de investiții financiare sau de administrare a portofoliilor individuale de investiții.

[3] Veniturile scutite în mod expres de la impozitare sunt prevăzute de art. 15 alin. (2) C.fisc.: cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor, contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților, taxele de înregistrare stabilite potrivit legii, veniturile obținute din vize, taxe sau din participarea la

§3. Obiectul impozitului pe profit

Scopul statului român este de a aduce la buget cât mai multe resurse financiare. De aceea, politica fiscală în materia impozitului pe profit este de a impozita toate veniturile obținute pe teritoriul României[1] de persoane juridice române sau străine în temeiul principiului teritorialității impunerii și, de asemenea, toate veniturile obținute din străinătate de către orice contribuabil rezident fiscal român în temeiul principiului personalității impunerii. În acest sens, Codul fiscal (art. 14) menționează în mod expres modul de aplicare a legii fiscale asupra veniturilor obținute de contribuabilii impozitului pe profit:

a) în cazul persoanelor juridice române și al persoanelor juridice cu sediul social în România, înființate potrivit legislației europene, asupra profitului impozabil obținut din orice sursă, atât din România, cât și din străinătate;

b) în cazul persoanelor juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent în România, asupra profitului impozabil atribuibil sediului permanent[2];

---

competiții și demonstrații sportive, resursele obținute din fonduri publice sau din finanțări nerambursabile, veniturile realizate din organizarea unor acțiuni de promovare, veniturile obținute din reclamă și publicitate etc.

[1] Art. 12 C.fisc. enumeră veniturile considerate a fi obținute pe teritoriul României. A se vedea Capitolul II, Secțiunea a 2-a, „Izvoarele dreptului fiscal".

[2] Persoanele juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent în România au obligația de a plăti impozitul pe profit pentru profitul impozabil care este atribuibil sediului permanent.

Profitul impozabil se determină în următoarele condiții:

a) numai veniturile ce sunt atribuibile sediului permanent se includ în veniturile impozabile;

b) numai cheltuielile efectuate în scopul obținerii acestor venituri se includ în cheltuielile deductibile.

Profitul impozabil al sediului permanent se determină prin tratarea acestuia ca persoană separată și prin utilizarea regulilor prețurilor de transfer la stabilirea prețului de piață al unui transfer făcut între persoana juridică străină și sediul său permanent. Atunci când sediul permanent nu deține o factură pentru cheltuielile alocate lui de către sediul său principal, celelalte documente justificative trebuie să includă dovezi privind suportarea efectivă a costurilor și alocarea rezonabilă a acestor costuri către sediul permanent utilizând regulile prețurilor de transfer (art. 29 C.fisc.).

c) în cazul persoanelor juridice străine şi al persoanelor fizice nerezidente care desfăşoară activitate în România într-o asociere fără personalitate juridică, asupra părţii din profitul impozabil al asocierii atribuibile fiecărei persoane;

d) în cazul persoanelor juridice străine care realizează venituri din/sau în legătură cu proprietăţi imobiliare situate în România sau din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deţinute la o persoană juridică română, asupra profitului impozabil aferent acestor venituri[1];

e) în cazul persoanelor fizice rezidente asociate cu persoane juridice române care realizează venituri atât în România, cât şi în străinătate, din asocieri fără personalitate juridică, asupra părţii din profitul impozabil al asocierii atribuibile persoanei fizice rezidente.

🕮 Precizări

În cazul persoanelor juridice nerezidente care obţin venituri prin intermediul unui sediu permanent în România, impozitarea beneficiilor se face conform prevederilor Codului fiscal arătate în prezentul capitol, „Impozitul pe profit" (art. 14, 29, 30 C.fisc.). În cazul persoanelor juridice nerezidente care obţin venituri în România, dar nu şi-au înregistrat un sediu permanent în conformitate cu art. 29 alin. (4) C.fisc., impozitarea acestora se va face în conformitate cu prevederile Titlului V (art. 113-124) din Codul fiscal referitoare la impozitul pe veniturile obţinute

---

[1] Veniturile din proprietăţile imobiliare situate în România includ următoarele:

a) veniturile din închirierea sau cedarea folosinţei proprietăţii imobiliare situate în România;

b) câştigul din vânzarea-cesionarea drepturilor de proprietate sau al oricăror drepturi legate de proprietatea imobiliară situată în România;

c) câştigul din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deţinute la o persoană juridică, dacă minimum 50% din valoarea mijloacelor fixe ale persoanei juridice sunt, fie direct, fie prin intermediul mai multor persoane juridice, proprietăţi imobiliare situate în România;

d) veniturile obţinute din exploatarea resurselor naturale situate în România, inclusiv câştigul din vânzarea-cesionarea oricărui drept aferent acestor resurse naturale.

Orice persoană juridică străină care obţine venituri dintr-o proprietate imobiliară situată în România sau din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deţinute la o persoană juridică română are obligaţia de a plăti impozit pe profit şi de a depune declaraţii de impozit pe profit (art. 30 C.fisc.).

din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România.

În cazul persoanelor juridice române (contribuabili rezidenți fiscali români) care realizează venituri în străinătate, modul de impozitare a profiturilor acestora obținute în alte suveranități fiscale va respecta prevederile legale din art. 31 C.fisc. referitoare la creditul fiscal extern. Astfel, o persoană juridică română care obține profituri din străinătate va fi impozitată global pentru profitul impozabil obținut atât în România, cât și în străinătate, urmând ca din impozitul global să fie dedusă suma reprezentând impozit pe profit plătită în străinătate pentru profiturile aferente obținute în alte suveranități fiscale, deducerea fiind însă posibilă până la concurența unei sume egale cu nivelul de impozitare rezultată prin aplicarea legii fiscale române. Cu alte cuvinte, dacă impozitul de plată în străinătate aferent beneficiilor obținute în străinătate este mai mare decât impozitul de plată pentru aceleași beneficii obținute în străinătate rezultat din aplicarea legii române, atunci suma dedusă nu poate depăși suma rezultată prin aplicarea legii române. Este vorba despre un credit fiscal extern plafonat, care are drept scop să nu determine scăderea sarcinii fiscale globale datorate în România, pe seama impozitelor plătite în alte state. Dacă, din contră, sarcina fiscală stabilită în străinătate asupra beneficiilor obținute în străinătate este mai mică decât sarcina fiscală stabilită asupra aceloraşi beneficii conform legii române (de exemplu, cota de impozit este de doar 10%), atunci diferența va fi achitată în România, în temeiul principiului personalității impunerii.

§4. Cota de impozit pe profit

Cota standard de impozit pe profit este de **16%** (începând cu anul fiscal 2005). Legiuitorul fiscal a prevăzut și două excepții de la această cotă standard, respectiv **impozitul minim de 5%** și **impozitul zero pentru profitul reinvestit** (scutirea de impozit pe profitul reinvestit).

Astfel, contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, inclusiv persoanele juridice care realizează aceste venituri în baza unui contract de asociere și în cazul cărora impozitul pe profit datorat pentru activitățile prevăzute în acest articol este mai mic decât 5% din veniturile respective, sunt obligați la plata unui impozit de 5% aplicat acestor venituri înregistrate (art. 18 C.fisc.).

De asemenea, dacă opțiunea asociaților sau acționarilor este de a reinvesti profitul obținut, și nu de a distribui dividende, legiuitorul a prevăzut o facilitate importantă, aceea a scutirii de impozit pentru partea de profit reinvestit. Astfel, profitul investit în producția și/sau achiziția de echipamente tehnologice este scutit de impozit[1]. Profitul astfel investit reprezintă soldul contului de profit și pierdere, respectiv profitul contabil cumulat de la începutul anului, utilizat în acest scop în anul efectuării investiției. Scutirea de impozit pe profit aferentă investițiilor realizate se acordă în limita impozitului pe profit datorat pentru perioada respectivă. Contribuabilii care beneficiază de această facilitate au obligația de a păstra în patrimoniu activele respective cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata lor normală de funcționare, stabilită potrivit Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe. În cazul nerespectării acestei condiții, pentru sumele respective se recalculează impozitul pe profit și se stabilesc majorări de întârziere, de la data aplicării facilității, potrivit legii. Nu intră sub incidența acestor prevederi activele transferate în cadrul operațiunilor de reorganizare în cazul în care societatea beneficiară preia rezerva aferentă profitului scutit, asumându-și astfel drepturile și obligațiile societății cedente, precum și activele înstrăinate în cadrul procedurii de lichidare/faliment, potrivit legii.

§5. Determinarea profitului impozabil

5.1. „Ecuația" impozitului pe profit

Profitul impozabil se calculează pe baza unei operațiuni matematice care poate fi ilustrată astfel:

Profit impozabil = venituri impozabile – cheltuieli deductibile –
– venituri neimpozabile + cheltuieli nedeductibile

Venituri impozabile *= orice venituri obținute din orice sursă în cadrul unei activități economice legale desfășurate în conformitate cu obiectul de activitate al societății comerciale plătitoare.*

Cheltuieli deductibile[2] *= cheltuielile necesare realizării veniturilor în limitele admise la scădere de către legiuitor; la acestea se adaugă: cheltuielile de protocol deductibile în limita unui procent de 2% calculat la*

[1] Art. 19[2] C.fisc.
[2] Art. 21 C.fisc.

diferența rezultată între totalul veniturilor și cheltuielilor aferente, inclusiv accizele, mai puțin cheltuielile cu impozitul pe profit; cheltuielile cu sponsorizarea/mecenatul efectuate potrivit legii în limita unui procent de 3 la mie din cifra de afaceri sub condiția ca diminuarea impozitului pe profit să nu fie mai mare de 20% din totalul impozitului datorat, cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, în conformitate cu prevederile Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale.

Venituri neimpozabile[1] *= veniturile care, deși realizate de către societatea comercială în cadrul activității sale economice, datorită interesului public sau utilității publice a activității producătoare de venit sunt declarate de legiuitor ca neimpozabile.* Venituri neimpozabile sunt:

- dividende primite de la o altă persoană juridică română;
- dividendele primite de la o persoană juridică străină, din statele Comunității Europene, după aderarea României la Uniunea Europeană, dacă persoana juridică română deține minimum 15%[2] din titlurile de participare la persoana juridică străină, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani, care se încheie la data plății dividendului;
- diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare, precum și diferențele de evaluare a investițiilor financiare pe termen lung. Acestea sunt impozabile la data transmiterii cu titlu gratuit, a cesionării, a retragerii titlurilor de participare, precum și la data retragerii capitalului social la persoana juridică la care se dețin titlurile de participare;
- veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere; veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile;
- veniturile neimpozabile prevăzute expres în acorduri și memorandumuri aprobate prin acte normative.

Cheltuieli nedeductibile *= cheltuielile efectuate în scopul realizării venitului care depășesc limita legală admisă la scădere (această limită se calculează procentual) ori cheltuieli ale societății comerciale care, deși efectuate în cadrul desfășurării activității economice, nu sunt aferente realizării venitului.* Acestea pot fi: cheltuieli cu impozitul pe profit proprii ale societății comerciale, amenzile și confiscările stabilite în cadrul răspunderii contravenționale conform O.G. nr. 2/2001 privind contravențiile,

---

[1] Art. 20 C.fisc.

[2] 10% începând cu 1 ianuarie 2009.

dobânzile, penalitățile și majorările de întârziere stabilite conform reglementărilor privind colectarea creanțelor fiscale (art. 119-124[1] C.proc.fisc.) pentru neplata ori plata cu întârziere a impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat, partea din cheltuieli care depășește limitele legale reglementate de lege.

Pentru determinarea profitului impozabil, contribuabilii sunt obligați să întocmească un registru de evidență fiscală, într-un singur exemplar, compus din 100 de file, care trebuie numerotat, șnuruit, parafat și înregistrat la organul fiscal teritorial. Acest registru se completează în ordine cronologică, în toate situațiile în care informațiile din declarațiile fiscale sunt obținute în urma unor prelucrări ale datelor furnizate de contabilitate.

În cazul bunurilor mobile și imobile produse de către contribuabili și valorificate în baza unui contract de vânzare cu plata în rate, contribuabilii pot opta pentru înregistrarea valorii ratelor la venituri impozabile, la termenele scadente prevăzute în contract. Cheltuielile corespunzătoare sunt deductibile la aceleași termene scadente prevăzute în contractele încheiate între părți, proporțional cu valoarea ratei înregistrate în valoarea totală a contractului. Opțiunea se exercită în momentul livrării bunurilor și nu se poate reveni asupra ei.

5.2. Precizări privind cheltuielile

Codul fiscal reglementează trei categorii de cheltuieli: cheltuieli deductibile [art. 21 alin. (2)], cheltuieli cu deductibilitate limitată [art. 21 alin. (3)] și cheltuieli nedeductibile [art. 21 alin. (4)].

Cheltuielile deductibile *sunt acele cheltuieli considerate ca fiind necesare și obligatorii pentru realizarea obiectului principal de activitate al contribuabilului și, de aceea, sunt deductibile integral din venitul realizat.* Ele au caracterul „cheltuielilor necesare"[1], așa cum sunt acestea definite de doctrina civilă.

Cheltuielile deductibile limitat *sunt cheltuieli necesare realizării obiectului de activitate al contribuabilului, dar în condițiile limitării cuantumului acestora de către legea fiscală.* Așa cum am arătat mai sus, limitarea cuantumului acestora se realizează prin reglementarea unui

[1] Cheltuielile necesare sunt cheltuieli efectuate pentru conservarea lucrului care trebuie neapărat să fie făcute (art. 1345 C.civ.).

procent din totalul veniturilor ori din profit etc. Acestea au caracterul „cheltuielilor utile"[1], aşa cum sunt acestea definite de doctrina civilă.

***Cheltuielile nedeductibile** sunt acele cheltuieli care, deşi efectuate de către contribuabil în mod legal şi în vederea realizării obiectului principal de activitate, ele nu pot fi scăzute din veniturile contribuabilului, legea fiscală neconsiderându-le ca fiind necesare ori utile realizării activităţii de bază.* Acestea au caracterul „cheltuielilor voluptuarii"[2], aşa cum sunt definite în doctrina civilă.

Sunt cheltuieli deductibile:

- **cheltuieli de personal**: cheltuieli salariale, cheltuieli pentru formarea şi perfecţionarea profesională a personalului angajat, cheltuielile efectuate pentru protecţia muncii şi pentru prevenirea accidentelor de muncă şi a bolilor profesionale etc.;
- **cheltuieli de producţie**: cheltuieli cu materia primă, materiale, utilităţi (energie, electricitate, apă), telefoane, sisteme informatice de comunicare, cheltuieli cu achiziţionarea ambalajelor, pe durata de viaţă stabilită de către contribuabil, cheltuieli de transport şi cazare în ţară şi străinătate efectuate de către salariaţi şi administratori[3] etc.;
- **cheltuieli de reclamă şi publicitate:** cheltuieli efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, la care se adaugă costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă şi publicitate şi bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor şi demonstraţii la punctele de vânzare, precum şi alte bunuri şi servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;
- **cheltuielile aflate în strânsă corelaţie cu obiectul principal de activitate**: taxele de înscriere, cotizaţiile şi contribuţiile datorate către camerele de comerţ şi industrie, organizaţiile sindicale şi organizaţiile patronale, cheltuieli pentru perfecţionarea managementului, a sistemelor informatice, introducerea, întreţinerea şi perfecţionarea sistemelor de

---

[1] Cheltuielile utile sunt acele cheltuieli care sporesc valoarea fondului (art. 1345 C.civ.).

[2] Cheltuielile voluptuarii sunt acele cheltuieli făcute în scop de lux sau de plăcere (art. 1346 C.civ.).

[3] Acordarea deductibilităţii pentru aceste categorii de cheltuieli este condiţionată de realizarea de profit de către contribuabil. Dacă respectivul contribuabil se află pe zero sau pierdere fiscală la sfârşitul exerciţiului fiscal anual, aceste cheltuieli vor fi limitate la nivelul admisibil legal pentru instituţii publice [art. 21 alin. (3) lit. b)].

management al calității, obținerea atestării conform standardelor de calitate, cheltuieli pentru protejarea mediului și conservarea resurselor.

Sunt cheltuieli deductibile limitat:

- **cheltuieli de personal**: suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice; acordarea acestei deductibilități limitate este condiționată de realizarea de profit de către contribuabil în exercițiul financiar curent (în ipoteza în care contribuabilul nu realizează profit, aceste cheltuieli vor fi limitate la nivelul legal admisibil pentru instituții publice); cheltuielile sociale, în limita unei cote de 2% aplicate asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului – asemenea cheltuieli pot fi: ajutoare de naștere, ajutoare pentru boli grave, ajutoare de înmormântare, cheltuieli pentru funcționarea unor unități aflate în administrarea contribuabilului, cum ar fi creșe, grădinițe, dispensare medicale etc.; cheltuieli reprezentând tichete de masă acordate de angajatori în limitele legale; cheltuielile efectuate de contribuabil în numele angajatului la schemele facultative de pensii ocupaționale, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a 200 euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant; cheltuielile cu primele de asigurare private de sănătate, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a 200 euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant; cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea și repararea locuințelor de serviciu situate în localitatea unde se află sediul social sau unde societatea are sedii secundare, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor construite prevăzute de legea locuinței, care se majorează din punct de vedere fiscal cu 10% (diferența nedeductibilă trebuie recuperată de la beneficiari, respectiv chiriași/locatari);
- **cheltuieli de producție**: cheltuielile cu perisabilitățile, cheltuielile cu provizioanele și rezervele, cheltuielile cu dobânda și diferențele de curs valutar, cheltuielile cu amortizarea.
- **cheltuieli de cercetare-dezvoltare**: pentru acestea se acordă o deducere suplimentară la profitul impozabil în proporție de 20%, deducere care se calculează trimestrial.
- **perisabilitățile**[1]: reprezintă scăzămintele care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor, determinate

[1] Perisabilitățile sunt actualmente reglementate prin mai multe acte normative ale Guvernului sau Ministerului Finanțelor, acte normative prin care se reglementează nivelul admisibil al pierderilor la produsele perisabile în situația

de procese naturale, cum sunt: uscare, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliză, răcire, înghețare, topire, oxidare, aderare la pereții vagoanelor sau vaselor în care sunt transportate, descompunere, scurgere, îmbibare, îngroșare, împrăștiere, fărâmițare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biofizice, în procesul de comercializare în rețeaua de distribuție (depozite cu ridicata, unități comerciale cu amănuntul și de alimentație publică).

Nu constituie perisabilități pierderile incluse în normele de consum tehnologic, precum și cele produse prin neglijență, sustrageri și cele produse de alte cauze imputabile persoanelor vinovate sau cele determinate de cauze de forță majoră.

Limitele maxime de perisabilitate care pot fi acordate la mărfuri sunt prevăzute diferențiat de legiuitor, în funcție de categoria de mărfuri perisabile, respectiv: produse alimentare și nealimentare, produse medicamentoase de uz uman, produse farmaceutice și alte produse de uz veterinar.

Perisabilitățile se aprobă de către managerul, directorul sau administratorul persoanei juridice, după caz, la nivelul cantităților efectiv constatate ca pierderi naturale cu ocazia recepționării mărfurilor transportate, a inventarierii sau a predării gestiunii, până la limitele reglementate de normele legale

Perisabilitățile pot fi acordate numai după o verificare faptică a cantităților de produse existente în gestiune, stabilite după cântărire, numărare, măsurare și prin alte asemenea procedee și după efectuarea compensărilor conform prevederilor legale în vigoare.

Limitele maxime de perisabilitate admise la depozitare și desfacere se stabilesc la nivelul întregii activități a persoanei juridice plătitoare de impozit pe profit, prin aplicarea coeficientului stabilit pentru grupa de mărfuri la prețul de înregistrare al mărfurilor intrate sau la prețul de livrare pentru mărfurile vândute în perioada cuprinsă între două inventare.

Aceleași limite maxime de perisabilitate se acordă și pentru mărfurile din stoc.

---

depozitării, transportului, comercializării ori vămuirii. Exemplificăm: Ordinul nr. 13/1974 pentru aprobarea Normelor de perisabilitate care se produc la mărfurile alimentare în timpul transportului și depozitării; H.G. nr. 1569/2002 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare; Ordinul nr. 373/2005 privind îndeplinirea formalităților vamale de import pentru mărfurile perisabile.

Limitele maxime de perisabilitate în timpul transportului se aplică o singură dată pentru cantităţile de marfă efectiv intrate sau, după caz, livrate, în funcţie de condiţia de livrare stabilită între furnizor şi beneficiar.

Comercianţii pot stabili cote de perisabilităţi diferenţiate sortimental pe depozite, magazine, gestiuni, pentru a fi admise la cheltuieli deductibile din profitul impozabil, cu obligativitatea încadrării în limitele maxime de perisabilitate prevăzute pentru grupa respectivă de mărfuri.

Pierderile sau scăderile cantitative care depăşesc normele de perisabilitate stabilite nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

- provizioanele şi rezervele;

***Provizioanele** reprezintă sume de bani indisponibilizate temporar pentru acoperirea, în general, a riscurilor generate de posibilitatea neîncasării unei creanţe.* Aceste sume nu au, în fapt, decât o existenţă contabilă, ele nefiind indisponibilizate efectiv în conturi sau constituite sub forma unor depozite. Provizioanele sunt considerate, în condiţiile respectării limitelor legale de constituire, cheltuieli deductibile care micşorează temporar masa impozabilă la care se aplică cota de impozit pe profit, cu precizarea că sumele reprezentând provizioane continuă să fie folosite de contribuabili fără niciun fel de restricţie. În momentul încasării creanţelor pentru care au fost constituite, sumele reprezentând provizioane sunt trecute contabil la venituri, astfel încât masa impozabilă micşorată temporar prin constituirea provizioanelor şi deducerea acestora este refăcută, urmând a fi impozitată în condiţiile regulilor de drept comun.

În actuala reglementare a **provizioanelor**[1] agenţii economici persoane juridice, cu excepţia băncilor, organizaţiilor cooperatiste de credit şi a fondurilor de garantare, constituie următoarele provizioane deductibile fiscal:

a) provizioane pentru clienţii neîncasaţi, în cazul declarării falimentului acestora, pe baza hotărârii judecătoreşti de deschidere prin care se atestă această situaţie, în limita creanţei neacoperite prin avansurile încasate şi garanţiile deţinute de agentul economic asupra clienţilor respectivi, şi orice alte elemente asiguratorii.

Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri în cazul încasării creanţei, înregistrării acesteia pe cheltuieli sau pe baza unei hotărâri judecătoreşti definitive de declarare a falimentului, prin care se certifică imposibilitatea încasării creanţei;

---

[1] H.G. nr. 830/2002 privind regimul deductibilităţii fiscale a provizioanelor agenţilor economici.

b) provizioane pentru garanții de bună execuție, acordate clienților pentru remedieri în perioada de garanție, în limitele prevăzute distinct în contractele încheiate, cu condiția ca acestea să se regăsească în facturile emise.

Aceste provizioane se constituie trimestrial numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate în cursul trimestrului respectiv pentru care se acordă garanție în perioadele următoare, la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate, dar nu mai mult decât cota medie realizată în exercițiul financiar precedent.

c) provizioane pentru garanții de bună execuție a contractelor externe, acordate, în condițiile legii, producătorilor și prestatorilor de servicii, în cazul exporturilor complexe, proporțional cu cota de participare la realizarea acestora, cu condiția ca acestea să se regăsească distinct în contractele încheiate și în facturile emise.

***Rezervele** reprezintă sume calculate și stabilite scriptic în contabilitate care constituie deductibilități legale, în măsura în care sunt constituite cu respectarea procentului maxim de 5% aplicată asupra profitului contabil.* Ca și provizioanele, rezervele nu au o existență reală, ci doar contabilă, reprezentând mai mult o cauză legală de reducere a bazei impozabile la care se aplică impozitul pe profit.

Rezervele sunt reglementate de Codul fiscal sub forma rezervei legale de 5% aplicate asupra profitului contabil. Cota de 5% reprezentând rezerva se aplică asupra diferenței dintre totalul veniturilor, din care se scad veniturile neimpozabile, și totalul cheltuielilor, din care se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amânat și cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, înregistrate în contabilitate. Rezerva se calculează, cumulat, de la începutul anului și este deductibilă la calculul profitului impozabil lunar sau trimestrial, după caz. Nivelul maxim al rezervei nu poate depăși a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat ori din patrimoniul contribuabilului, în funcție de legile de organizare și funcționare care guvernează activitatea contribuabilului. Rezervele astfel constituite se completează sau se diminuează în funcție de nivelul profitului contabil din perioada de calcul. Rezerva nu poate fi utilizată pentru acoperirea pierderilor sau distribuită sub orice formă. În ipoteza în care contribuabilul procedează în acest fel, rezerva reconstituită ulterior acestei utilizări, în aceeași limită, nu mai este deductibilă la calculul profitului impozabil.

- dobânda și diferențele de curs valutar;

Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care împrumuturile contractate de contribuabil nu depășesc anumite limite, în

raport de capitalul social propriu subscris şi vărsat al contribuabilului; în condiţiile depăşirii anumitor limite considerate nesigure, adică depăşirea unui prag de siguranţă a gradului de îndatorare care, în anumite condiţii, poate produce insolvabilitatea contribuabilului, cheltuielile cu dobânzile devin nedeductibile, aceasta fiind o formă prin care Fiscul încearcă să atenţioneze contribuabilul să rămână în anumite cadre de îndatorare care să nu-i afecteze solvabilitatea şi posibilităţile de continuare a activităţii economice[1].

În cazul în care **cheltuielile din diferenţele de curs valutar** ale contribuabilului depăşesc veniturile din diferenţele de curs valutar, diferenţa va fi tratată ca o cheltuială cu dobândă, deductibilitatea acestei diferenţe fiind supusă aceleiaşi limite la care este supusă şi dobânda. Cheltuielile din diferenţele de curs valutar sunt cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului[2].

---

[1] Conform Codului fiscal, cheltuielile cu dobânzile sunt deductibile în situaţia în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an şi capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului şi sfârşitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înţelege totalul creditelor şi împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.

În condiţiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, până la deductibilitatea integrală a acestora.

[2] Nu intră sub incidenţa prevederilor din Codul fiscal care limitează deductibilitatea dobânzilor şi diferenţelor de curs valutar dobânzile şi pierderile din diferenţe de curs valutar, în legătură cu împrumuturile obţinute direct sau indirect de la bănci internaţionale de dezvoltare şi organizaţii similare, menţionate în norme, şi cele care sunt garantate de stat, precum şi cele aferente împrumuturilor obţinute de la societăţile comerciale bancare române sau străine, sucursalele băncilor străine, cooperativele de credit, societăţile de leasing pentru operaţiuni de leasing, societăţile de credit ipotecar şi de la persoanele juridice care acordă credite potrivit legii. În cazul împrumuturilor obţinute de la alte entităţi, dobânzile deductibile sunt limitate la:

a) nivelul ratei dobânzii de referinţă a Băncii Naţionale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei; şi

b) nivelul ratei dobânzii anuale pentru împrumuturile în valută, nivel care se actualizeaza prin hotarare de Guvern.

5.3. Amortizarea[1]

Amortizarea reprezintă durata normală de funcționare a unui bun, dar și perioada fiscală pentru care se eșalonează cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile pentru a se recupera din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării.

Spre exemplu, dacă un contribuabil achiziționează un mijloc fix[2] (bun mobil) a cărui durată normală de funcționare este de 5 ani, cheltuielile aferente achiziționării acelui bun vor fi deduse la calculul profitului impozabil într-o perioadă de 5 ani. Proporția deducerii cheltuielilor din prețul total al bunului în cei 5 ani depinde de regimul de amortizare pentru care optează contribuabilul, care poate fi:

A. Amortizarea liniară – se realizează prin includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporțional cu numărul de ani ai duratei normale de utilizare a mijlocului fix.

Amortizarea liniară se calculează prin aplicarea cotei anuale de amortizare la valoarea de intrare a mijloacelor fixe.

---

[1] Contribuabilii care imobilizează capital în active corporale și necorporale supuse deprecierii, prin utilizare sau în timp, vor calcula, vor înregistra în contabilitate și vor recupera uzura fizică și morală a acestora, pentru refacerea capitalului angajat. Aceste operațiuni sunt denumite generic amortizarea capitalului imobilizat.

[2] Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Nu reprezintă active amortizabile:

a) terenurile, inclusiv cele împădurite;

b) tablourile și operele de artă;

c) fondul comercial;

d) lacurile, bălțile și iazurile care nu sunt rezultatul unei investiții;

e) bunurile din domeniul public finanțate din surse bugetare;

f) orice mijloc fix care nu își pierde valoarea în timp datorită folosirii, potrivit normelor;

g) casele de odihnă proprii, locuințele de protocol, navele, aeronavele, vasele de croazieră, altele decât cele utilizate în scopul realizării veniturilor.

B. Amortizarea degresivă – constă în multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu unul dintre coeficienţii următori:

a) 1,5, dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix de amortizat este între 2 şi 5 ani;

b) 2,0, dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix de amortizat este între 5 şi 10 ani;

c) 2,5, dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix de amortizat este mai mare de 10 ani.

Aceşti coeficienţi pot fi modificaţi numai prin hotărâre a Guvernului, la propunerea Ministerului Finanţelor Publice.

C. Amortizarea accelerată – constă în includerea, în primul an de funcţionare, în cheltuielile de exploatare a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix respectiv.

Cheltuieli de funcţionare: cheltuieli de funcţionare, întreţinere şi reparaţii aferente unui sediu aflat în locuinţa proprietate personală a unei persoane fizice şi în scop personal, deductibile, în limita corespunzătoare suprafeţelor puse la dispoziţia societăţii în baza contractelor încheiate între părţi, în acest scop; cheltuieli de funcţionare, întreţinere şi reparaţii aferente autoturismelor folosite de angajaţii cu funcţii de conducere şi de administrare ai persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuţii.

Sunt cheltuieli nedeductibile:

- **cheltuieli de personal:** cheltuielile cu contribuţiile plătite peste limitele stabilite sau care nu sunt reglementate prin acte normative; cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului, nereprezentând deci un venit al persoanei fizice în sensul codului fiscal; orice alte venituri ale angajatului are nu sunt supuse impozitului pe veniturile persoanelor fizice.

- **cheltuieli de producţie**: cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc bunurile contribuabilului, precum şi cele care nu sunt aferente obiectului de activitate; cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ[1], în sensul Legii nr. 82/1991 privind

[1] Documentul justificativ este orice act juridic încheiat în formă scrisă, care respectă condiţiile de formă impuse de legea civilă (sau fiscală, dacă este cazul) şi care stă la baza înregistrărilor în contabilitate. Art. 6 al Legii nr. 82/1991 nu

contabilitatea, care să facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune; cheltuielile determinate de diferențele nefavorabile de valoare a titlurilor de participare la persoanele juridice la care se dețin participații, precum și de diferențele nefavorabile de valoare aferente obligațiunilor emise pe termen lung, cu excepția celor determinate de vânzarea-cesionarea acestora; cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală;

- **cheltuieli de funcționare:** cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, așa cum au fost definite mai sus; cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte; pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, pentru partea neacoperită de provizion, precum și pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate;

- **cheltuieli cu impozite, taxe, amenzi:** cheltuielile cu impozitul pe profit datorat, inclusiv cele reprezentând diferențe din anii precedenți sau din anul curent, impozitele pe profit sau pe venit plătite în străinătate, dobânzile, amenzile, confiscările, penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române sau străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente sau autorități străine; cheltuielile cu TVA-ul aferent bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reținere la sursă.

5.4. Pierderi fiscale[1]

Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora. Pierderea fiscală înregistrată de

---

solicită o anumită formă sau conținut pentru documentul justificativ care stă la baza înregistrărilor contabile, dar reglementează angajarea răspunderii persoanelor care întocmesc, vizează și aprobă sau înregistrează documentul în contabilitatea persoanei juridice.

[1] Art. 26 C.fisc.

contribuabilii care își încetează existența prin divizare sau fuziune nu se recuperează de către contribuabilii nou-înființați sau de către cei care preiau patrimoniul societății absorbite, după caz. În cazul persoanelor juridice străine, posibilitatea recuperării pierderilor într-un interval de 5 ani se realizează având în vedere exclusiv veniturile și cheltuielile atribuibile sediului permanent în România.

§6. Obligații ale contribuabililor legate de impozitul pe profit

6.1. Obligații de înregistrare

Societățile comerciale au obligația de a înregistra în contabilitatea proprie toate veniturile obținute și cheltuielile efectuate, indiferent că acestea sunt venituri impozabile sau neimpozabile, cheltuieli deductibile sau nedeductibile.

Societățile comerciale au obligația de a înregistra în contabilitatea proprie toate creanțele și datoriile, indiferent de plata sau neplata acestora.

Societățile comerciale au obligația de a înregistra toate operațiunile de încasări în documentele fiscale stabilite de lege (H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora[1]) și de a solicita documentele fiscale corespunzătoare pentru toate operațiunile de cheltuieli efectuate în cadrul desfășurării activității economice.

6.2. Obligații de declarare

Societățile comerciale au obligația de a depune, trimestrial, până cel mai târziu la data de 25 a lunii următoare trimestrului, **declarația de impunere aferentă impozitului pe profit** pentru trimestrul anterior. Astfel, datele de depunere a declarațiilor de impunere trimestriale vor fi: 25 aprilie, pentru perioada 1 ianuarie – 31 martie; 25 iulie, pentru perioada 1 aprilie – 30 iunie; 25 octombrie, pentru perioada 1 iulie – 30 septembrie; pentru perioada 1 octombrie – 31 decembrie, contribuabilul nu va depune declarație trimestrială, urmând să depună direct declarația anuală de impunere până cel mai târziu la data de 15 aprilie a anului următor celui de impunere.

---

[1] M.Of. nr. 368 din 19 decembrie 1997.

Până cel mai târziu la data de 25 aprilie[1], contribuabilul va depune **declarația anuală de impunere,** întocmită pe baza datelor din bilanțul contabil și a regularizării efectuate cu luarea în considerare a datelor financiare aferente trimestrului IV al anului fiscal[2].

Contribuabilii sunt obligați să depună, odată cu declarația de impunere anuală, și o **declarație privind plățile sau angajamentele de plată către persoanele fizice și/sau juridice străine,** care să cuprindă sumele, scopul plății și beneficiarul. Nu se cuprind în această declarație sumele angajate sau plătite pentru operațiunile în exclusivitate de import de bunuri și transport internațional.

Contribuabilii sunt răspunzători pentru calculul impozitelor declarate și pentru depunerea în termen a declarației de impunere. Declarația de impunere se semnează de către administrator sau de orice altă persoană autorizată, potrivit legii, să îl reprezinte pe contribuabil.

Declarațiile de impunere se semnează de către administrator sau orice altă persoană autorizată potrivit legii să reprezinte societatea comercială.

6.3. Obligații de plată

Profitul și impozitul pe profit se calculează și se evidențiază trimestrial, cumulat de la începutul anului.

Plata impozitului pe profit se efectuează trimestrial, pentru profitul impozabil aferent trimestrului anterior datei efectuării plății[3].

---

[1] Există și două excepții în Codul fiscal, reglementate de art. 34 alin. (4) și (5), respectiv organizațiile nonprofit și contribuabilii care obțin majoritatea veniturilor din cultura cerealelor, a plantelor tehnice, pomiculturii și viticulturii care au obligația de depunere a declarației anuale și de plata impozitului pe profit până la data de 25 februarie a anului următor.

[2] Organizațiile nonprofit și entitățile care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor și plantelor tehnice, pomicultură și viticultură au obligația de a depune declarația anuală de impunere și de a plăti impozitul pe profit anual până la data de 15 februarie a anului următor celui de impunere.

[3] Codul fiscal reglementează și o excepție de la această regulă, în temeiul art. 34 lit. a), pentru societățile comerciale bancare și sucursalele din România ale băncilor străine, care efectuează plăți anticipate trimestriale, în contul impozitului pe profit anual, în cuantum de ¼ din impozitul pe profit datorat pentru anul precedent, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se efectuează plată. Precizăm că acest sistem va fi introdus și pentru societățile comerciale începând cu 1 ianuarie 2012.

Plata impozitului pe profit se efectuează în conformitate cu datele financiare din declarațiile trimestriale de impozit pe profit, până la data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor.

În contul impozitului aferent trimestrului IV, societățile comerciale au obligația de a plăti un impozit pe profit în sumă egală cu impozitul pe profit pentru trimestrul III al anului fiscal.

Această plată se efectuează până la data de 25 ianuarie inclusiv, urmând ca regularizarea pe baza datelor din bilanțul contabil să se efectueze până la data de 15 aprilie 2004.

Secțiunea a 2-a. Impozitul pe dividende

§1. Noțiune

***Dividendul** reprezintă cota-parte din beneficiile unei societăți comerciale, care se cuvine unui asociat sau acționar (persoană fizică sau persoană juridică) proporțional cu numărul și valoarea acțiunilor deținute.*

Dividendul poate fi considerat drept cauză a contractului de societate, întrucât intenția asociaților de a coopera există în vederea obținerii unui câștig și împărțirii acestuia; dividendul reprezintă tocmai câștigul concretizat al fiecărui asociat, parte a câștigului general al societății comerciale, obținut în urma desfășurării unei activități profitabile[1].

Nivelul dividendelor este stabilit după ce adunarea generală ordinară a aprobat bilanțul contabil, contul de profit și pierderi și a constatat existența sumelor ce urmează a fi distribuite.

***Impozitul pe dividende** este un impozit direct – stabilit asupra cotei-părți din beneficiile unei societăți comerciale, atribuită fiecărui asociat sau acționar (persoană fizică sau persoană juridică) proporțional cu numărul și valoarea acțiunilor deținute.*

§2. Reglementare

În prezent, impozitul pe dividende este reglementat de Codul fiscal, în mod distinct pentru dividendele asociaților/acționarilor persoane fizice și persoane juridice, în articolele 36, 65, 67, 115, 116 și 117.

---

[1] *D.D. Șaguna și colab.*, Procedura fiscală, Ed. Oscar Print, București, 1996, p. 212.

§3. Definiții și terminologie

În legislația actuală, întâlnim trei definiții ale noțiunii de „dividend", asemănătoare:

- Codul fiscal, în art. 7, arată că dividendul este „o distribuire, în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică";

- art. 67 alin. (1) din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale arată că dividendul reprezintă „cota-parte din beneficiul ce se va plăti fiecărui asociat".

În legătură cu definițiile prezentate mai sus se impun câteva precizări.

Termenii **„profit"** și **„beneficiu"** utilizați în definiții au sensuri identice[1].

Prin ***profit*** se înțelege *forma de venit obținută prin intermediul unei activități economice ca urmare a investirii unui capital.* Pentru ca venitul să fie considerat profit trebuie ca activitatea economică să fie desfășurată cu scopul obținerii unui **beneficiu**. Acest scop urmărit de asociați cu ocazia constituirii societății comerciale – de a realiza beneficii și de a le împărți între ei – deosebește societatea comercială de asociația fără scop lucrativ: în timp ce societatea se constituie pentru realizarea și împărțirea unor profituri, asociația urmărește un scop cultural, sportiv, filantropic etc.

Profitul se stabilește pe baza bilanțului contabil anual și a contului de profit și pierderi.

Potrivit Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene[2] și art. 28 din Legea nr. 82/1991 a contabilității, republicată, bilanțul contabil a fost înlocuit cu **situații financiare anuale** (acestea cuprind bilanțul contabil, contul de profit și pierderi, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de trezorerie, politici contabile și note explicative).

Realizarea sau înregistrarea de pierderi poate fi stabilită numai la sfârșitul exercițiului financiar, prin întocmirea situației financiare anuale.

Condiția esențială pentru a se putea împărți dividendele este ca să existe beneficii – „Nu se vor putea distribui dividende decât din profituri determinate potrivit legii" – art. 67 alin. (3) din Legea nr. 31/1990.

---

[1] *D.D. Șaguna și colab.*, op. cit., p. 213.

[2] Ordinul nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (M.Of. nr. 1080 din 30 noiembrie 2005).

Aceasta înseamnă să se fi înregistrat un excedent, adică o sumă care să fie mai mare decât capitalul social, deoarece nu pot fi distribuite dividende din capitalul social.

Totodată, beneficiile trebuie să fie utile, adică să reprezinte beneficiile rămase după întregirea capitalului social, dacă acesta s-a micşorat în cursul exerciţiului financiar.

Dacă nu există beneficii, nu pot fi distribuite dividende asociaţilor; în caz contrar, dividendele sunt fictive.

Potrivit art. 73 din Legea nr. 31/1990, administratorii sunt solidar răspunzători faţă de societate pentru existenţa reală a dividendelor plătite.

Sursa distribuirii de dividende reprezintă beneficiul net realizat de societate în cursul exerciţiului financiar.

În practică se pot întâlni mai multe **categorii de dividende:**

- **dividend provizoriu** – repartizat ca avans înainte de încheierea bilanţului;
- **dividend definitiv** – repartizat după încheierea bilanţului;
- **dividend fictiv** – distribuit din beneficii care nu sunt nici reale, nici utile; operaţiunea este ilicită şi dă dreptul societăţii la recuperarea dividendelor plătite;
- **dividend prioritar** – prelevat asupra beneficiului distribuibil al exerciţiului financiar, înaintea oricărei alte prelevări, aferent unor acţiuni preferenţiale fără drept de vot (art. 95 din Legea nr. 31/1990);
- **dividend fix** – se plăteşte în cazul în care profiturile permit, pentru acţiunile preferenţiale (**acţiunile preferenţiale** sunt cele care conferă drepturi speciale, precum recunoaşterea unui vot privilegiat în adunarea generală a acţionarilor, a unor drepturi speciale asupra patrimoniului întreprinderii în cazul lichidării acesteia, garantarea unor dividende minime etc., spre deosebire de acţiunile obişnuite, care conferă numai drepturile de bază).

§4. Aspecte procedurale ale calculării şi plăţii impozitului pe dividende datorat de persoanele fizice sau persoanele juridice

4.1. Aspecte comune

Dividendele sunt supuse impozitării prin reţinere la sursă potrivit art. 36 în cazul persoanelor juridice, respectiv art. 67 în cazul persoanelor fizice.

În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acţionarilor sau asociaţilor până la sfârşitul anului în care s-a aprobat bilanţul

contabil, termenul de plată este până la data de 31 decembrie a anului respectiv[1].

Moneda de plată a impozitului este întotdeauna leul.

Termenul de prescripție pentru stabilirea impozitului pe dividende este de 5 ani de la sfârșitul anului fiscal în care a fost distribuit dividendul.

Termenul de prescripție în cazul cererilor pentru compensarea sau restituirea impozitului pe dividende plătit în plus este tot de 5 ani.

Cota de impozit pe dividende este 16%[2] indiferent de calitatea de persoană fizică sau juridică a beneficiarului acestora.

4.2. Aspecte specifice

Obligația calculării, reținerii și vărsării impozitului pe dividende revine persoanelor juridice care distribuie dividendul, odată cu plata dividendelor către acționari (persoane fizice sau juridice) sau cel mai târziu până la data de 20 a lunii următoare celei în care s-a făcut plata dividendelor, în cazul acționarilor persoane juridice, și până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-a făcut plata dividendelor, în cazul acționarilor persoane fizice.

§5. Obiectul impozitului pe dividende

Obiectul acestui impozit îl reprezintă beneficiile realizate de o societate comercială și împărțite între asociați sau acționari sub formă de dividende.

Dividendele pot lua **forma** unei plăți în numerar, a unei plăți în natură – adică o distribuire concretă de bunuri materiale – sau a alocării de noi acțiuni ale societății.

În cazul **dividendelor în natură**, evaluarea produselor acordate ca plată în natură se face:

- la prețul de vânzare practicat de unitate pentru produsele din producția proprie;
- prețul de achiziție pentru alte produse;
- tariful practicat la data efectuării plății în natură, în cazul serviciilor.

În privința **împărțirii beneficiilor între asociați**, legea consacră libertatea acestora de a decide.

---

[1] Art. 36 și art. 71 C.fisc.

[2] Art. 67 alin. (1) C.fisc.

Potrivit Legii nr. 31/1990, în actul constitutiv trebuie să se prevadă „partea fiecărui asociat la beneficii şi la pierderi" (art. 7), în cazul societăţilor în nume colectiv, în comandită simplă şi al celor cu răspundere limitată sau „modul de distribuire a beneficiilor şi de suportare a pierderilor" (art. 8), în cazul societăţilor pe acţiuni sau în comandită pe acţiuni.

Legea nr. 31/1990 statuează că dividendele se vor plăti asociaţilor proporţional cu cota de participare la capitalul social, dacă prin actul constitutiv nu s-a prevăzut altfel.

Criteriul principal avut în vedere la împărţirea beneficiilor este aportul asociaţilor la capitalul social, după care asociaţii pot hotărî în funcţie de alte criterii, potrivit înţelegerii dintre ei.

De exemplu, asociaţii ar putea hotărî ca administratorului asociat să-i fie atribuite, ca o formă de remunerare a muncii sale, o cotă mai mare din beneficii decât cea proporţională cu aportul său la capitalul social[1].

Sunt interzise însă aşa-numitele **clauze leonine**. Articolul 1513 C.civ. arată că este nul contractul de societate prin care un asociat îşi stipulează totalitatea câştigurilor. Totodată, este nul şi acel contract de societate prin care s-a convenit ca unul sau mai mulţi asociaţi să nu participe la pierderi[2].

§6. Determinarea şi înregistrarea dividendelor şi a impozitului aferent în contabilitate

Profitul impozabil (brut) se calculează ca diferenţă între veniturile realizate din orice sursă şi cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile şi se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Dividendele primite de către o persoană juridică română de la o altă persoană juridică română sunt considerate venituri neimpozabile.

Dividendele se distribuie din profitul net obţinut de o societate comercială.

Beneficiul net se obţine prin scăderea din beneficiul brut al cheltuielilor deductibile fiscal (de exemplu, sumele folosite pentru completarea rezervei legale, beneficiile acordate fondatorilor) şi a impozitului pe profitul societăţii.

---

[1] *C. Bîrsan, V. Dobrinoiu, Al. Ţiclea, M. Toma, C-tin Tufan*, Societăţile comerciale, Ed. Şansa S.R.L., Bucureşti, 1995, vol. I, p. 193.

[2] *St.D. Cărpenaru*, Drept comercial român, Ed. All Beck, Bucureşti, 1998, p. 155.

§7. Subiectele impozitului pe dividende

Trebuie făcută o delimitare clară între **debitorii** impozitului pe dividende şi **plătitorii** acestuia.

Debitorii acestuia sunt asociaţii sau acţionarii (persoane fizice sau persoane juridice) cărora le-au fost distribuite dividende din beneficiul net al societăţii comerciale, în conformitate cu prevederile din contractul de societate sau, în lipsă de prevedere, în proporţie cu cota de participare la capitalul social (potrivit art. 67 din Legea nr. 31/1990).

Asociaţii sunt persoanele fizice sau persoanele juridice care au calitatea de parte în contractul de societate. Dobândirea calităţii de asociat este condiţionată de semnarea contractului de societate şi depunerea în patrimoniul societăţii comerciale a aportului la care persoana s-a angajat. Aceste două condiţii trebuie îndeplinite cumulativ. Calitatea de asociat poate fi dobândită şi ulterior, prin cesiune.

Noţiunea de „asociat" este largă, acoperă toate sensurile posibile – fondator, acceptant, acţionar, comanditar, comanditat – şi este valabilă în cazul tuturor categoriilor de societăţi comerciale[1].

***Fondatorii** sunt persoanele care iau iniţiativa de a înfiinţa o societate comercială.* Legea nr. 31/1990 utilizează această noţiune în cazul societăţii pe acţiuni sau în comandită pe acţiuni (când societatea comercială este constituită prin subscripţie publică).

Calitatea de **acceptanţi** revine, în cadrul aceloraşi tipuri de societăţi, persoanelor care subscriu prospectele de emisiune a acţiunilor şi se obligă să facă vărsămintele corespunzătoare.

Acţionarul este deţinătorul unei acţiuni reprezentând o fracţiune din capitalul unei societăţi pe acţiuni sau în comandită pe acţiuni, acţionarii fiind asociaţii în aceste societăţi.

Termenii **„comanditar"** şi **„comanditat"** se referă la asociaţii societăţilor în comandită simplă şi în comandită pe acţiuni, deosebindu-se prin gradul diferit de răspundere pentru pasivul social.

7.1. Debitorii impozitului pe dividende – persoane fizice

Pot fi subiecţi ai impozitului pe dividende următoarele persoane fizice rezidente, denumite *contribuabili*:

---

[1] *C. Bîrsan, V. Dobrinoiu, Al. Ţiclea, M. Toma, C-tin Tufan*, op. cit., p. 86.

- persoana fizică română cu domiciliul în România, pentru veniturile obținute în România, cât și în străinătate;
- persoana fizică română fără domiciliu în România sau persoana fizică străină, pentru veniturile obținute în România prin intermediul unei baze fixe situate pe teritoriul României sau într-o perioadă ce depășește în total 183 de zile în orice perioadă de 12 luni, începând sau sfârșind în anul calendaristic vizat;
- persoanele fizice române fără domiciliu în România, precum și persoanele fizice străine care realizează venituri din România în alte condiții decât cele menționate mai sus și potrivit convențiilor de evitare a dublei impuneri, după caz.

7.2. Debitorii impozitului pe dividende – persoane juridice

Obligate la plata impozitului pe dividende pot fi persoanele juridice române, pentru dividendele obținute atât pe teritoriul României, cât și în străinătate (numai în condițiile în care nu există convenții de evitare a dublei impuneri cu statul pe teritoriul căruia au fost obținute dividendele, convenție care să stabilească principiul teritorialității impunerii). Fac parte din această categorie companiile naționale, societățile naționale, regiile autonome, societățile comerciale, indiferent de forma juridică de organizare și de forma de proprietate, inclusiv cele cu participare cu capital străin sau cu capital integral străin, societățile agricole etc.

***Dreptul asociaților la dividende** reprezintă dreptul de a obține o cotă-parte din beneficiul realizat de societate prin efectuarea actelor comerciale, întrucât la înființarea ei fiecare asociat a dat aportul său în scopul de a obține beneficii, nu pentru a gratifica societatea sau pe unii dintre asociați.* În actul constitutiv, alături de obligația de a depune aportul social este înscris și dreptul asociatului la beneficii. Fiind un drept născut din acest act, el nu poate fi afectat prin hotărârea adunării generale ori prin hotărârea altor organe ale societății, ci numai prin voința unanimității asociaților.

Întinderea acestui drept este diferențiată după tipul de societate, voința părților și rezultatul activității economice, ținând cont de cota de participare la capitalul social.

Distribuirea dividendelor este decisă de adunarea generală ordinară [potrivit art. 111 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 31/1990] și, din acel moment, dividendele devin drepturi de creanță exigibile ale acționarilor împotriva societății, titularii lor putând să se înscrie, în cazul falimentului societății, la masa falimentară ca orice alt creditor.

7.3. Debitori scutiți de plata impozitului pe dividende

Potrivit art. 117 lit. h) C.fisc., după data aderării României la Uniunea Europeană, dividendele plătite de o persoană juridică română unei persoane juridice din statele membre ale Uniunii Europene sunt scutite de impozit, dacă beneficiarul dividendelor deține minimum 10% din titlurile de participare la persoana juridică română, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani, care se încheie la data plății dividendului.

De asemenea, potrivit art. 36 alin. (4), sunt de asemenea scutite de impozit dividendele plătite de o persoană juridică română unei alte persoane juridice române, dacă beneficiarul dividendelor deține minim 10% din titlurile de participare ale acesteia, la data plății dividendelor, pe o perioadă de 2 ani împliniți până la data plății acestora.

7.4. Plătitorii impozitului pe dividende

Plătitori ai impozitului pe dividende sunt societățile comerciale, potrivit art. 36 şi 71 C.fisc. în care se arată că obligația calculării, reținerii şi virării impozitului pe dividende revine persoanelor juridice odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Tot acestora le incumbă şi obligația de a întocmi şi depune **declarația privind obligațiile de plată la bugetul statului.** În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârşitul anului în care s-a aprobat bilanțul contabil, termenul limită de plată a impozitului pe dividende este ziua de 31 decembrie a anului respectiv.

Dacă impozitul pe dividende nu este plătit la termen, aceste persoane juridice se transformă şi în debitori ai dobânzilor aferente impozitului pe dividende neachitat la termen.

7.5. Microîntreprinderile – debitori ai impozitului pe dividende

Potrivit Capitolului IV, art. 103-112 C.fisc., o persoană juridică va fi denumită microîntreprindere dacă este producătoare de bunuri materiale, prestează servicii sau/şi desfăşoară o activitate de comerț, are până la 9 salariați, veniturile realizate reprezintă echivalentul în lei de până la 100.000 euro inclusiv şi are capital integral privat.

Nu intră în sfera de aplicare a prevederilor legale referitoare la microîntreprinderi societățile de asigurare şi reasigurare, societățile de investiții, societățile de administrare a investițiilor şi societățile de depozitare, societățile de intermediere de valori mobiliare şi societățile cu activitate exclusivă de comerț exterior.

Persoanele juridice supuse acestui regim de impunere nu mai calculează şi nu mai plătesc impozit pe profit.

Impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 3% asupra sumei totale a veniturilor trimestriale obţinute din orice sursă, respectiv asupra veniturilor înscrise în contul de profit şi pierderi pentru întreprinderi.

Repartizarea profitului ridică unele probleme privind **aplicabilitatea**, în cazul microîntreprinderilor, a prevederilor restrictive în materia avansului din dividende.

În practica societăţilor comerciale, există două **opinii.** Adepţii reglementărilor clasice restrictive a distribuirii dividendelor exclusiv pe bază de bilanţ contabil susţin că noţiunea de „dividend" a rămas aceeaşi, s-a schimbat numai impozitul. Deci dividendele vor fi distribuite în continuare la încheierea anului fiscal.

Într-o altă opinie, se spune că, atâta vreme cât plata dividendelor nu mai este condiţionată de plata impozitului anual pe profit, nu există niciun motiv pentru care dividendele să nu poată fi împărţite ori de câte ori este nevoie.

§8. Unitatea de evaluare

Impozitul pe dividende, în cazul persoanelor juridice, se percepe prin reţinere la sursă, cu aplicarea unei **cote de 16%** din suma acestora, potrivit art. 36 alin. (2) C.fisc.

În cazul persoanelor fizice, veniturile sub formă de dividende distribuite se impun cu o **cotă de 16%** din suma acestora potrivit art. 67 alin. (1) C.fisc.

Cota impozitului pe dividende de 16% este cota procentuală proporţională, rămânând neschimbată, indiferent de modificările care apar în baza de calcul.

Prin **convenţiile de evitare a dublei impuneri** încheiate de România cu diferite state se pot stabili şi alte cote de impozitare pentru dividendele obţinute de persoanele fizice şi juridice rezidente ale statelor cu care România are încheiate convenţii, de la – societăţi – persoane juridice româneşti. Dacă un contribuabil este rezident al unei ţări cu care România a încheiat o convenţie pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit şi capital, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obţinut de către acel contribuabil din România nu poate depăşi cota de impozit, prevăzută în convenţie, care se aplică asupra acelui venit. În situaţia în care cotele de impozitare din legislaţia internă sunt mai

favorabile decât cele din convenţiile de evitare a dublei impuneri se aplică cotele de impozitare mai favorabile.

Pentru aplicarea prevederilor convenţiei de evitare a dublei impuneri, nerezidentul are obligaţia de a prezenta plătitorului de venit **certificatul de rezidenţă fiscală.**

Aceste cote pentru impozitul pe dividende pot fi mai mici decât nivelul de 16% stabilit prin lege [art. 116 alin. (2) lit. c) C.fisc.] – de exemplu, convenţiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu Belgia, Croaţia, Malta etc.

În cazul persoanelor fizice române cu domiciliul în România, dacă sunt supuse, pentru acelaşi impozit şi în cursul aceleiaşi perioade impozabile, unui impozit pe dividende atât pe teritoriul României, cât şi în străinătate, acestea vor avea dreptul la deducerea din impozitul datorat în România a impozitului plătit în străinătate.

§9. Perceperea şi termenele de plată

Potrivit art. 36 şi 67 C.fisc. obligaţia calculării, reţinerii şi virării impozitului pe dividende (pe veniturile sub formă de dividende, în cazul persoanelor fizice) revine persoanelor juridice odată cu plata dividendelor către asociaţi sau acţionari. Deci este folosită **metoda stopajului la sursă,** asociaţilor sau acţionarilor fiindu-le distribuite dividendele în sumă netă.

Atunci când plata dividendelor se face în valută, impozitul şi majorările de întârziere se virează în lei proveniţi din schimb valutar la cursul de schimb în vigoare la data efectuării plăţii.

În cazul în care impozitul pe dividende nu este plătit la termen – odată cu plata dividendelor sau până la 31 decembrie – persoana juridică este obligată la plata dobânzilor şi penalităţilor de întârziere începând cu ziua următoare expirării termenului de plată şi cu data plăţii efective a impozitului, inclusiv.

Secţiunea a 3-a. Impozitul pe reprezentanţe

§1. Constituirea şi funcţionarea reprezentanţelor comerciale

Societăţile comerciale nerezidente (străine) pot înfiinţa în România reprezentanţe comerciale pe bază de autorizaţie eliberată de către Ministerul Economiei şi Comerţului.

Reprezentanţele comerciale acţionează ca un împuternicit al societăţii comerciale străine pe teritoriul României, având dreptul la desfăşurarea exclusiv a activităţilor menţionate expres în autorizaţia eliberată de Ministerul Economiei şi Comerţului.

Reprezentanţa efectuează toate activităţile doar în numele societăţii comerciale sau al organizaţiei economice străine şi încheie numai acte juridice conforme cu obiectul de activitate stabilit prin autorizaţia de funcţionare.

Reprezentanţele societăţilor comerciale străine nu au personalitate juridică şi nu sunt abilitate să efectueze fapte de comerţ. Mai mult, societăţile comerciale străine reprezentate răspund, în condiţiile legii, pentru actele şi activitatea reprezentanţelor lor în România.

De asemenea, răspund solidar cu angajaţii[1] încadraţi în reprezentanţe pentru daunele rezultate din faptele ilicite comise de angajaţii lor în exercitarea activităţii sau în legătură cu exercitarea acesteia.

§2. Formalităţi privind înfiinţarea reprezentanţelor

Societatea comercială sau organizaţia economică străină care solicită eliberarea unei **autorizaţii de reprezentanţă** va menţiona în cererea adresată[2] Ministerului Economiei şi Comerţului următoarele:

a) sediul social;

b) obiectul activităţii reprezentanţei, în concordanţă cu obiectul de activitate al societăţii comerciale sau organizaţiei economice solicitante;

---

[1] Personalul reprezentanţei poate fi format din cetăţeni români cu domiciliul în România sau în străinătate şi din cetăţeni străini.

Cetăţenii străini, ca şi cetăţenii români cu domiciliul în străinătate, pot fi angajaţi numai pe bază de permis de muncă eliberat de Ministerul Muncii şi Protecţiei Sociale.

[2] La cererea de eliberare a autorizaţiei se vor anexa următoarele acte:

a) o atestare, în original, din partea camerei de comerţ sau a altui organ competent din ţara în care îşi are sediul societatea comercială sau organizaţia economică străină care să confirme existenţa sa legală, obiectul activităţii şi capitalul său social;

b) o confirmare asupra bonităţii din partea băncii prin care societatea sau organizaţia îşi desfăşoară principalele operaţiuni financiare;

c) statutul sau alte acte dovedind forma de organizare şi modul de funcţionare a societăţii sau organizaţiei;

d) împuternicirea autentificată privind reprezentanţii desemnaţi să angajeze valabil societatea, respectiv organizaţia ce a solicitat autorizaţia.

c) durata de funcționare a reprezentanței;

d) numărul și funcțiile persoanelor propuse a se încadra la reprezentanță, iar dacă sunt străini, numele, prenumele și domiciliul lor în străinătate, cu menționarea funcțiilor pe care le au la societatea comercială sau la organizația economică și la reprezentanță.

Ministerul Economiei și Comerțului este obligat ca, în cel mult 30 de zile de la data înregistrării cererii, **să emită** autorizația[1] sau, motivat, să o **respingă.**

Prin autorizația pentru funcționare se vor stabili obiectul, condițiile de exercitare a activității, durata și sediul reprezentanței.

În termen de cel mult 15 zile de la data eliberării autorizației, reprezentanța se înregistrează la Camera de Comerț și Industrie a României și la administrația financiară în a cărei rază teritorială își are sediul.

Reprezentanțele și personalul acestora își desfășoară activitatea cu respectarea dispozițiilor legale din România.

Autorizația de funcționare poate fi **retrasă** de către Ministerul Economiei și Comerțului, înainte de expirarea valabilității, pentru următoarele **motive:**

a) încălcarea de către personalul reprezentanței a dispozițiilor legale din România privind ordinea publică;

b) depășirea obiectului de activitate stabilit prin autorizație;

c) nerespectarea obligațiilor fiscale.

Ministerul Economiei și Comerțului va notifica societății comerciale sau organizației economice străine și reprezentanței din România retragerea autorizației, acordând un termen de 90 de zile pentru lichidarea activității.

§3. Regimul fiscal aplicabil reprezentanțelor societăților comerciale străine în România

Pentru activitatea desfășurată în România, o reprezentanță autorizată potrivit legii are obligația de a plăti un **impozit anual.**

---

[1] Societățile comerciale sau organizațiile economice străine reprezentate în România au obligația să comunice Ministerului pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii și Profesii liberale în termen de cel mult 30 de zile, eventualele modificări intervenite în statutul lor juridic, în special în legătură cu obiectul de activitate, capitalul social sau sediul, și să solicite modificarea autorizației de funcționare. Pe baza solicitării, după verificarea legalității, Ministerul Economiei și Comerțului poate modifica autorizația de funcționare.

Impozitul pe reprezentanță pentru un an fiscal este egal cu echivalentul în lei al sumei de 4.000 euro, stabilită pe un an fiscal, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care se efectuează plata impozitului către bugetul de stat.

În cazul unei persoane juridice străine care, în cursul unui an fiscal, înființează sau desființează o reprezentanță în România, impozitul datorat pentru acest an se calculează proporțional cu numărul de luni de existență a reprezentanței în anul fiscal respectiv.

Orice persoană juridică străină are obligația de a plăti impozitul pe reprezentanță la bugetul de stat, în două tranșe egale, până la datele de 25 iunie și 25 decembrie. Orice persoană juridică străină care datorează impozitul pe reprezentanță are obligația de a depune o declarație anuală la autoritatea fiscală competentă, până la data de 28, respectiv 29 februarie a anului de impunere.

Orice persoană juridică străină, care înființează sau desființează o reprezentanță în cursul anului fiscal, are obligația de a depune o **declarație fiscală** la autoritatea fiscală competentă, în termen de 30 de zile de la data la care reprezentanța a fost înființată sau desființată. Reprezentanțele sunt obligate să conducă evidența contabilă în partidă simplă conform Ordinului Ministerului Finanțelor nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă, cheltuielile efectuate pentru exercitarea activității reprezentanțelor urmând a fi justificate cu documente financiar-contabile întocmite în condițiile legii române.

Secțiunea a 4-a. Impozitarea microîntreprinderilor

Microîntreprinderea este o persoană juridică română[1] care îndeplinește cumulativ următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

a) are înscris în obiectul de activitate producția de bunuri materiale, prestarea de servicii și /sau comerțul;

b) are de la 1 până la 9 salariați[2] inclusiv[1];

---

[1] O societate cu răspundere limitată în principiu.

[2] Numărul de salariați reprezintă numărul de persoane angajate cu contract individual de muncă, potrivit dispozițiilor Codului muncii, indiferent de durata

c) a realizat venituri[2] care nu au depăşit echivalentul în lei a 100.000 euro;

d) capitalul social al persoanei juridice este deţinut de persoane fizice sau juridice[3] de drept privat. Microîntreprinderea nu poate avea asociaţi statul, autorităţile locale ori instituţiile publice.

Impozitul reglementat de Codul fiscal la capitolul dedicat impozitării microîntreprinderilor este un **impozit opţional**. Astfel, la înmatricularea unei societăţi cu răspundere limitată, aceasta poate declara, în momentul completării vectorului fiscal, opţiunea de plată a impozitului pe microîntreprinderi, iar nu a impozitului pe profit.

De asemenea, o societate comercială care nu s-a declarat microîntreprindere plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor de la înfiinţare poate, ulterior înfiinţării, oricând, să opteze pentru plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor începând cu anul fiscal următor, dacă îndeplineşte condiţiile arătate mai sus.

Trebuie precizat însă că o societate care a fost plătitoare a impozitului pe microîntreprinderi şi, ulterior, a devenit plătitoare de impozit pe profit, nu mai poate opta pentru a reveni la regimul de plătitor de impozit pe veniturile microîntreprinderilor nici în ipoteza în care îndeplineşte condiţiile arătate mai sus

Microîntreprinderile plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor nu mai aplică acest sistem de impunere începând cu anul fiscal următor anului în care nu mai îndeplinesc una dintre condiţiile prevăzute mai sus. Legiuitorul reglementează însă şi o excepţie[4], prin care stabileşte că, în situaţia în care se depăşeşte cifra de afaceri de 100.000 Euro în cursul anului fiscal, microîntreprinderea va începe să plătească impozit pe

---

timpului de muncă, înscrise lunar în statele de plată şi/sau în registrul general de evidenţă a salariaţilor.

[1] Persoana juridică se poate înregistra ca microîntreprindere, la înfiinţare, şi fără a avea niciun salariat, sub condiţia angajării cel puţin a unui salariat în următoarele 60 de zile de la înregistrarea la Registrul Comerţului. Dacă această condiţie nu este îndeplinită, persoana juridică va fi considerată ca fiind plătitoare de impozit pe profit încă de la înfiinţare.

[2] Prin venituri se înţelege cifra de afaceri, adică totalul veniturilor în bani sau în natură.

[3] Nu poate fi microîntreprindere persoana juridică română care are capitalul social deţinut de un acţionar sau asociat persoană juridică cu peste 250 de angajaţi.

[4] Art. 112[6] C.fisc.

profit începând cu trimestrul în care s-a depăşit pragul legal al cifrei de afaceri. Impozitul pe profit se calculează pentru întreaga perioadă fiscală (anul calendaristic), fără a se datora majorări de întârziere, urmând ca plăţile de impozit pe microîntreprinderi deja efectuate să fie scăzute în impozitul pe profit datorat.

Deşi este un sistem de impunere opţional pentru orice întreprindere care îndeplineşte cumulativ condiţiile stabilite de Codul fiscal, totuşi **legiuitorul nu permite anumitor entităţi să opteze pentru acest sistem de impunere.** Astfel de entităţi sunt: persoanele juridice române care:

a) desfăşoară activităţi în domeniul bancar;

b) desfăşoară activităţi în domeniile asigurărilor şi reasigurărilor, al pieţei de capital, cu excepţia persoanelor juridice care desfăşoară activităţi de intermediere în aceste domenii;

c) desfăşoară activităţi în domeniile jocurilor de noroc, consultanţei şi managementului;

d) au capitalul social deţinut de un acţionar sau asociat persoană juridică cu peste 250 de angajaţi.

Anul fiscal al unei microîntreprinderi este anul calendaristic. În cazul unei microîntreprinderi care se înfiinţează sau îşi încetează existenţa, anul fiscal este perioada din anul calendaristic în care persoana juridică a existat.

Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:

a) veniturile aferente costurilor stocurilor de produse;

b) veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuţie;

c) veniturile din producţia de imobilizări corporale şi necorporale;

d) veniturile din subvenţii de exploatare;

e) veniturile din provizioane şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare;

f) veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi şi/sau penalităţi de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;

g) veniturile realizate din despăgubiri, de la societăţile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii.

În cazul în care o microîntreprindere achiziţionează case de marcat, valoarea de achiziţie a acestora se deduce din baza impozabilă, în conformitate cu documentul justificativ, în trimestrul în care au fost puse în funcţiune, potrivit legii.

Cota de impozit este de **3%** şi se aplică asupra bazei impozabile

În cazul unei asocieri fără personalitate juridică dintre o microîntreprindere plătitoare de impozit, conform prevederilor legale, şi o persoană fizică, rezidentă sau nerezidentă, microîntreprinderea are obligaţia de a calcula, de a reţine şi de a vărsa la bugetul de stat impozitul datorat de persoana fizică, impozit calculat prin aplicarea cotei de 3% la veniturile ce revin acesteia din asociere, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul.

Calculul şi plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul. Microîntreprinderile au obligaţia de a depune, până la termenul de plată a impozitului, declaraţia de impozit pe veniturile microîntreprinderilor. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor reprezintă venit al bugetului de stat.

Secţiunea a 5-a. Impozitul pe venit

§1. Prezentare generală

Codul fiscal reglementează în Titlul III impozitele aplicabile persoanelor fizice prin identificarea tuturor categoriilor de venituri obţinute pe teritoriul României de persoanele fizice rezidente[1], stabilirea atât a cotelor de impozit, cât şi a modului de aşezare a masei impozabile.

Impozitarea veniturilor persoanelor fizice ilustrează, cel mai corect şi transparent, concepţia – sau mai bine-zis filosofia – care stă la baza unui sistem de impunere. Modul de aşezare a fiscalităţii asupra persoanei fizice în statele dezvoltate economic presupune o impozitare progresivă, în funcţie de mărimea venitului, cu un maxim de fiscalizare, care poate fi 40%, 57% sau 65%, dar şi cu un minim neimpozabil, menit să protejeze populaţia cu venituri mai scăzute. Ideea impozitării egale prin impozit forfetar (cum este cazul României), indiferent de mărimea veniturilor, este de natură să accentueze diferenţele din societate, dar şi să încurajeze, în acelaşi timp, construirea marilor averi, a unor patrimonii considerabile ori a marilor capitaluri. Într-o ordine logică şi firească, atâta timp cât o

[1] O persoană fizică este rezidentă din punct de vedere fiscal atunci când este supusă impozitului într-un stat datorită domiciliului său, ori a faptului că locuieşte mai mult de 183 de zile în orice perioadă de 12 luni a anului calendaristic ori centrul intereselor sale vitale se află în acel stat.

economie se află în perioada de acumulare, impozitarea forfetară este normală, iar după ce o economie s-a dezvoltat şi îşi poate permite să crească nivelul de trai al păturilor sociale celor mai defavorizate, în aşa fel încât să ajute la creşterea venitului fiecăruia prin folosirea instrumentelor de politică fiscală, în paralel cu o contribuţie superioară la formarea resurselor bugetare din partea celor mai avuţi, impozitarea progresivă apare ca soluţia firească. De aceea, vom observa state ca Bulgaria, Ungaria, România având o economie mai puţin dezvoltată optând pentru o impozitare forfetară, în timp ce economiile dezvoltate şi puternice ale lumii, respectiv Germania, Franţa, Anglia, SUA, Japonia au optat, de mult, pentru o impozitare progresivă. Putem spune astfel că, pentru etapa istorică de dezvoltare a economiei româneşti, impozitarea forfetară apare ca fiind o opţiune oarecum corectă, deşi în contradicţie cu „Europa Socială", urmând ca în perioada următoare, pe măsura dezvoltării economiei, să se poată reveni la impozitarea progresivă, astfel încât să fie folosit instrumentul fiscal pentru creşterea nivelului de trai al salariaţilor şi, în general, a celor cu venituri mai mici. Chiar şi în situaţia unui impozit forfetar însă, considerăm că existenţa unui minim neimpozabil, care să fie exceptat nu doar de la plata impozitului pe venit (aşa cum se întâmplă *de lege lata*), dar şi de la plata contribuţiilor sociale, atât pentru angajat, cât şi pentru angajator, ar trebui să fie o soluţie de luat în calcul pentru autorităţi.

Contribuabilii persoane fizice **debitori ai impozitului pe venit:**

- persoanele fizice rezidente;
- persoanele fizice nerezidente care desfăşoară o activitate independentă prin intermediul unui sediu permanent în România;
- persoanele fizice nerezidente care desfăşoară activităţi dependente în România;

Impozitul pe venit se aplică următoarelor **categorii de venituri:**

- venituri obţinute de persoane fizice rezidente române, cu domiciliul în România, pentru veniturile obţinute din orice sursă, atât din România, cât şi din afara României;
- venituri obţinute de persoane fizice rezidente, fără domiciliu în România, pentru veniturile obţinute din România;
- venituri obţinute de persoane fizice nerezidente, care desfăşoară activitate independentă prin intermediul unui sediu permanent în România, pentru venitul net atribuibil sediului permanent;

- venituri obținute de persoane fizice nerezidente, care desfășoară activitate dependentă în România, pentru venitul salarial net din această activitate dependentă;

Venituri ce fac **obiectul impozitării**:

a) venituri din activități independente;
b) venituri din salarii;
c) venituri din cedarea folosinței bunurilor;
d) venituri din investiții;
e) venituri din pensii;
f) venituri din activități agricole;
g) venituri din premii și din jocuri de noroc;
h) venituri din transferul proprietăților imobiliare;
i) venituri din alte surse[1], cum ar fi:

- prime de asigurări suportate de o persoană fizică independentă sau de orice altă entitate, în cadrul unei activități pentru o persoană fizică în legătură cu care suportatorul nu are o relație generatoare de venituri din salarii;
- câștiguri primite de la societățile de asigurări, ca urmare a contractului de asigurare încheiat între părți cu ocazia tragerilor de amortizare;
- venituri primite de persoanele fizice pensionari, sub forma diferențelor de preț pentru anumite bunuri, servicii și alte drepturi, foști salariați, potrivit clauzelor contractului de muncă sau în baza unor legi speciale;
- venituri primite de persoanele fizice reprezentând onorarii din activitatea de arbitraj comercial.

§2. Impozitarea veniturilor a căror sursă nu poate fi identificată

O.U.G. nr. 117/2010 a introdus în Codul fiscal impozitarea veniturilor a căror sursă nu a fost identificată. Indiscutabil, introducerea unei asemenea prevederi acoperă un gol legislativ vechi și problematic pentru aplicarea corectă și integrală a prevederilor fiscale. Astfel, plecând de la prevederea constituțională a art. 44 alin. (8) care statuează că averea dobândită licit nu poate fi confiscată[2], cei care obțineau venituri din surse

---

[1] Veniturile din alte surse sunt, în general, orice venituri identificate ca fiind impozabile, prin normele elaborate de Ministerul Finanțelor Publice, altele decât veniturile care sunt neimpozabile în conformitate cu Codul fiscal.

[2] Caracterul licit al averii se prezumă, până la proba contrară [art. 44 alin. (2) teza finală din Constituția României].

a căror identificare nu putea fi realizată de organul fiscal, dar în sarcina cărora nici nu putea fi reținută vreo infracțiune ori contravenție, se puteau sustrage impozitării conform legii fiscale române, pentru bunul și simplul motiv că impozitarea are la bază ideea identificării sursei de venit, a stabilirii situației de fapt fiscale reale, a stabilirii masei impozabile și, în final, a sumei reprezentând impozit datorat. Prin introducerea acestei noi reglementări, orice venituri constatate de organele fiscale, în condițiile Codului de procedură fiscală[1], a căror sursă nu a fost identificată, se

---

[1] Art. 109[1] C.proc.fisc.: (1) Organul fiscal are dreptul de a efectua o verificare fiscală prealabilă documentară a ansamblului situației fiscale personale a persoanelor fizice cu privire la impozitul pe venit reglementat de Titlul III din Codul fiscal, în condițiile prezentului cod, care se aplică în mod corespunzător.

(2) Prin situație fiscală personală se înțelege totalitatea drepturilor și a obligațiilor de natură patrimonială, a fluxurilor de trezorerie și a altor elemente de natură să determine starea de fapt fiscală reală a contribuabilului pe perioada verificată.

(3) Verificarea prevăzută la alin. (1) constă în compararea între, pe de o parte, veniturile declarate de contribuabili sau de plătitorii de venit și, pe de altă parte, situația fiscală personală a contribuabilului.

(4) Dacă organul fiscal constată o diferență semnificativă între, pe de o parte, veniturile declarate de contribuabili sau de plătitorii de venit și, pe de altă parte, situația fiscală personală, acesta continuă verificarea prevăzută la alin. (1) prin comunicarea avizului de verificare și stabilește baza impozabilă ajustată prin utilizarea metodelor indirecte prevăzute la alin. (6). Diferența este semnificativă dacă între veniturile estimate calculate în baza situației fiscale personale și veniturile declarate de contribuabili sau de plătitorii de venit este o diferență mai mare de 10%, dar nu mai puțin de 50.000 lei.

(5) În situația în care organul fiscal constată diferențe semnificative conform alin. (4), acesta solicită contribuabilului prezentarea, în termen de cel mult 60 de zile de la comunicarea avizului de verificare, sub sancțiunea decăderii, de documente justificative sau alte clarificări relevante pentru situația sa fiscală. Termenul se poate prelungi cu 30 de zile, o singură dată, la solicitarea justificată a contribuabilului, cu acordul organului fiscal.

(6) Metodele indirecte pentru stabilirea bazei impozabile ajustate sunt următoarele:

a) metoda sursei și cheltuirii fondului. Metoda constă în compararea cheltuielilor efectuate cu veniturile declarate în perioada supusă verificării;

b) metoda fluxurilor de trezorerie. Metoda constă în analiza conturilor bancare și a fluxurilor de numerar pentru a stabili mișcările de disponibilități bănești și asocierea acestora cu sursele de venit și utilizarea lor;

c) metoda patrimoniului. Metoda constă în determinarea venitului impozabil pe baza creșterii valorii patrimoniului net al unui contribuabil pe parcursul unui

impun cu o cotă de **16%** aplicată asupra bazei impozabile ajustate pe baza procedurilor şi metodelor indirecte de reconstituire a veniturilor sau cheltuielilor[1].

Există o largă categorie de **venituri considerate neimpozabile** de către legiuitorul fiscal, în cazul persoanelor fizice. Acestea pot fi grupate în următoarele categorii:

A. Venituri având caracter de ajutor:

- ajutoarele, indemnizaţiile şi alte forme de sprijin cu destinaţie specială, acordate din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetele locale şi din alte fonduri publice, precum şi cele de aceeaşi natură primite de la alte persoane, cu excepţia indemnizaţiilor pentru incapacitate temporară de muncă. Nu sunt venituri impozabile indemnizaţiile pentru: risc maternal, maternitate, creşterea copilului şi îngrijirea copilului bolnav, potrivit legii;

- pensiile pentru invalizii de război, orfanii, văduvele/văduvii de război, sumele fixe pentru îngrijirea pensionarilor care au fost încadraţi în gradul I de invaliditate, precum şi pensiile, altele decât pensiile plătite din fonduri constituite prin contribuţii obligatorii la un sistem de asigurări sociale, inclusiv cele din fonduri de pensii facultative şi cele finanţate de la bugetul de stat;

- contravaloarea cupoanelor ce reprezintă bonuri de valoare care se acordă cu titlu gratuit persoanelor fizice conform dispoziţiilor legale în vigoare;

- drepturile în bani şi în natură primite de militarii în termen, militarii cu termen redus, studenţii şi elevii unităţilor de învăţământ din sectorul de apărare naţională, ordine publică şi siguranţă naţională şi persoanele civile, precum şi cele ale gradaţilor şi soldaţilor concentraţi sau mobilizaţi;

- bursele primite de persoanele care urmează orice formă de şcolarizare sau perfecţionare în cadru instituţionalizat;

- subvenţiile primite pentru achiziţionarea de bunuri, dacă subvenţiile sunt acordate în conformitate cu legislaţia în vigoare;

---

an fiscal. Creşterea sau descreşterea valorii patrimoniului net se determină prin compararea valorii patrimoniului net la începutul perioadei cu cea de la sfârşitul perioadei.

[1] Prin decizia de impunere organele fiscale vor stabili cuantumul impozitului şi al accesoriilor.

- veniturile reprezentând avantaje în bani şi/sau în natură primite de persoanele cu handicap, veteranii de război, invalizii şi văduvele de război, accidentaţii de război în afara serviciului ordonat, persoanele persecutate din motive politice de dictatură instaurată cu începere de la 6 martie 1945, cele deportate în străinătate ori constituite în prizonieri, urmaşii eroilor-martiri, răniţilor, luptătorilor pentru victoria Revoluţiei din decembrie 1989, precum şi persoanele persecutate din motive etnice de regimurile instaurate în România cu începere de la 6 septembrie 1940 până la 6 martie 1945.

B. Venituri reprezentând despăgubiri:

- sumele încasate din asigurări de orice fel reprezentând despăgubiri, sume asigurate, precum şi orice alte drepturi;
- despăgubirile în bani sau în natură primite de către o persoană fizică ca urmare a unui prejudiciu material suferit de aceasta, inclusiv despăgubirile reprezentând daunele morale;
- sumele primite drept despăgubiri pentru pagube suportate ca urmare a calamităţilor naturale, precum şi pentru cazurile de invaliditate sau deces, conform legii.

C. Venituri ale sportivilor:

- premiile obţinute de sportivii medaliaţi la campionatele mondiale, europene şi la jocurile olimpice;
- premiile, primele şi indemnizaţiile sportive acordate sportivilor, antrenorilor, tehnicienilor şi altor specialişti, prevăzuţi în legislaţia în materie, în vederea realizării obiectivelor de înaltă performanţă: clasarea pe podiumul de premiere la campionatele europene, campionatele mondiale şi jocurile olimpice, precum şi calificarea şi participarea la turneele finale ale campionatelor mondiale şi europene, prima grupă valorică, precum şi la jocurile olimpice, în cazul jocurilor sportive;
- primele şi indemnizaţiile sportive acordate sportivilor, antrenorilor, tehnicienilor şi altor specialişti, prevăzuţi de legislaţia în materie, în vederea pregătirii şi participării la competiţiile internaţionale oficiale ale loturilor reprezentative ale României.

D. Veniturile unor persoane nerezidente:

- veniturile primite de membrii misiunilor diplomatice şi ai posturilor consulare pentru activităţile desfăşurate în România în calitatea lor oficială, în condiţii de reciprocitate, în virtutea regulilor generale ale

dreptului internațional sau a prevederilor unor acorduri speciale la care România este parte;

- veniturile nete în valută primite de membrii misiunilor diplomatice, oficiilor consulare și institutelor culturale ale României amplasate în străinătate, în conformitate cu legislația în vigoare;
- veniturile primite de oficialii organismelor și organizațiilor internaționale din activitățile desfășurate în România în calitatea lor oficială, cu condiția ca poziția acestora, de oficial, să fie confirmată de Ministerul Afacerilor Externe;
- veniturile primite de cetățeni străini pentru activitatea de consultanță desfășurată în România, în conformitate cu acordurile de finanțare nerambursabilă încheiate de România cu alte state, cu organisme internaționale și organizații neguvernamentale;
- veniturile primite de cetățeni străini pentru activități desfășurate în România, în calitate de corespondenți de presă, cu condiția reciprocității acordate cetățenilor români pentru venituri din astfel de activități și cu condiția ca poziția acestor persoane să fie confirmată de Ministerul Afacerilor Externe.

E. Cota standard de impozitare aplicabilă veniturilor care intră în sfera de aplicare impozitului pe venit, respectiv:

- activități independente;
- salarii;
- cedarea folosinței bunurilor;
- investiții
- pensii;
- activități agricole;
- premii

este de **16%** aplicată asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din categoria respectivă.

***Perioada impozabilă** este anul fiscal care corespunde anului calendaristic.*

Perioada impozabilă este inferioară anului calendaristic, în situația în care decesul contribuabilului survine în cursul anului, ori în situația în care contribuabilul începe să obțină venituri supuse impozitării în cursul anului.

Regimul fiscal aplicabil veniturilor persoanelor fizice considerate impozabile de către legiuitorul fiscal se împart în două mari categorii, în

funcție de modalitatea concretă de impozitare. Există venituri supuse **impozitului pe venitul net anual impozabil** și venituri supuse unui **impozit final**:

Veniturile supuse impozitului pe **venitul net anual impozabil** sunt:
- venituri din activități independente;
- veniturile din cedarea folosinței bunurilor;
- venituri din activități agricole.

Veniturile supuse unui **impozit final** sunt:
- veniturile din salarii;
- veniturile din investiții;
- veniturile din pensii;
- veniturile din premii și jocuri de noroc;
- venituri din transferul proprietăților imobiliare.

§3. Venituri supuse impozitului pe venitul net anual impozabil

3.1. Venituri din activități independente

Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale[1], veniturile din profesii libere[2] și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală[3], realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

În cazul **drepturilor de proprietate intelectuală aferente unei invenții**, legiuitorul stabilește o scutire specială în favoarea titularului brevetului de invenție, în sensul în care veniturile obținute prin aplicarea efectivă în țară de către titular sau, după caz, de către licențiații acestuia a unei invenții brevetate în România, incluzând fabricarea produsului sau, după caz, aplicarea procedeului, în primii 5 ani de la prima aplicare,

---

[1] Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii, precum și din practicarea unei meserii.

[2] Constituie venituri din profesii libere veniturile obținute din exercitarea profesiilor medicale, de avocat, notar, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament în valori mobiliare, arhitect sau a altor profesii reglementate, desfășurate în mod independent, în condițiile legii.

[3] Veniturile din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală provin din brevete de invenție, desene și modele, mostre, mărci de fabrică și de comerț, procedee tehnice, know-how, din drepturi de autor și drepturi conexe dreptului de autor și altele asemenea.

calculaţi de la data începerii aplicării şi cuprinşi în perioada de valabilitate a brevetului, sunt neimpozabile.

Venitul (baza de impozitare) din activităţi independente se poate stabili atât în sistem real, adică pe baza datelor din contabilitate, cât şi pe baza normelor de venit.

A. Stabilirea venitului (adică a bazei de impozitare) în sistem real

Venitul net din activităţi independente se determină ca diferenţa între venitul brut şi cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.

Venitul brut cuprinde:

- sumele încasate şi echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfăşurarea activităţii;
- veniturile sub formă de dobânzi din creanţe comerciale sau din alte creanţe utilizate în legătură cu o activitate independentă;
- câştigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, inclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activităţii;
- veniturile din angajamentul de a nu desfăşura o activitate independentă sau de a nu concura cu o altă persoană;
- veniturile din anularea sau scutirea unor datorii de plată apărute în legătură cu o activitate independentă.

Nu sunt considerate **venituri brute**:

- aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activităţi sau în cursul desfăşurării acesteia;
- sumele primite sub formă de credite bancare sau de împrumuturi de la persoane fizice sau juridice;
- sumele primite ca despăgubiri;
- sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donaţii.

Cheltuielile deductibile (integral)

Condiţiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

- să fie efectuate în cadrul activităţilor desfăşurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;
- să fie cuprinse în cheltuielile exerciţiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

- să respecte regulile privind amortizarea[1];
- cheltuielile cu primele de asigurare, condiționat de efectuarea acestora pentru:

1. activele corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;
2. activele ce servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul;
3. primele de asigurare pentru asigurarea de risc profesional;
4. persoanele care obțin venituri din salarii, cu condiția impozitării sumei reprezentând prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul plății de către suportător.

Cheltuielile deductibile limitat:

- cheltuielile de sponsorizare, mecenat, precum și pentru acordarea de burse private, efectuate conform legii, în limita unei cote de 5% din baza de calcul[2];
- cheltuielile de protocol, în limita unei cote de 2% din baza de calcul;
- suma cheltuielilor cu indemnizația plătită pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;
- cheltuielile sociale, în limita sumei obținute prin aplicarea unei cote de până la 2% la fondul de salarii realizat anual[3];

Nu sunt cheltuieli deductibile:

- sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;
- cheltuielile corespunzătoare veniturilor neimpozabile ale căror surse se află pe teritoriul României sau în străinătate;

---

[1] Regulile privind amortizarea sunt aceleași cu cele aplicabile în cazul impozitului pe profit. Pentru lămuriri privind cheltuielile deductibile cu amortizările a se vedea Capitolul III, Secțiunea „Impozitul pe profit".

[2] Baza de calcul se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuieli de protocol, cotizațiile plătite la asociațiile profesionale [art. 48 alin. (6) C.fisc.].

[3] Ansamblul cheltuielilor deductibile limitat este prevăzut în art. 48 alin. (5) C.fisc.

- impozitul pe venit datorat potrivit Codului fiscal, inclusiv impozitul pe venitul realizat în străinătate;
- cheltuielile cu primele de asigurare, altele decât cele prevăzute pentru asigurarea activităților rezultate din activitatea autorizată;
- amenzile, confiscările, dobânzile, penalitățile de întârziere și penalitățile datorate autorităților române și străine, potrivit prevederilor legale, altele decât cele plătite conform clauzelor din contractele comerciale[1];

B. Stabilirea venitului net anual din activități independente pe baza normelor de venit

Venitul net dintr-o activitate independentă, care este desfășurată de către contribuabil, individual, fără salariați, se determină pe baza normelor de venit.

Ministerul Finanțelor Publice elaborează normele care conțin nomenclatorul activităților[2] pentru care venitul net se stabilește pe bază de norme de venit și precizează regulile care se utilizează pentru stabilirea acestor norme de venit.

În cazul în care un contribuabil desfășoară o activitate impozitată pe baza normelor de venit și o altă activitate impozitată în sistem real, atunci venitul net din activitățile independente desfășurate de contribuabil se determină pe baza contabilității în partidă simplă, adică în sistem real.

De asemenea, dacă un contribuabil desfășoară activitate de transport de persoane și de bunuri în regim de taxi și desfășoară și o altă activitate independentă, atunci venitul net din activitățile independente desfășurate de contribuabil se determină pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, adică în sistem real.

În cazul **venitului net anual din drepturile de proprietate intelectuală**, plătitorul de impozit are, de asemenea, posibilitatea de a opta între calculul bazei de impunere în sistem real, pe baza datelor din contabilitate ori pe baza normelor de venit. Întrucât însă regula în materia drepturilor de proprietate intelectuală este calcularea bazei de impunere pe bază de norme de venit, opțiunea plătitorului pentru sistemul real trebuie să fie expresă. Astfel, cererea de opțiune pentru stabilirea venitului net în sistem real se depune la organul fiscal competent până la data de 31 ianuarie inclusiv, în cazul contribuabililor care au desfășurat activitate și în anul

---

[1] Alte cheltuieli nedeductibile sunt prevăzute în art. 48 alin. (7) C.fisc.

[2] Nomenclatorul a fost publicat în O.M.F.P. nr. 1847/2003.

precedent, respectiv în termen de 15 zile de la începerea activității, în cazul contribuabililor care încep activitatea în cursul anului fiscal.

Opțiunea de a determina venitul net pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă este obligatorie pentru contribuabil pe o perioadă de 2 ani fiscali consecutivi și se consideră reînnoită pentru o nouă perioadă dacă nu se depune o cerere de renunțare de către contribuabil.

Calcularea efectivă se face cu respectarea regulilor arătate mai sus, comune pentru toate veniturile obținute din activități independente.

În cazul stabilirii bazei de impunere în temeiul normelor de venit, venitul net din drepturile de proprietate intelectuală se stabilește prin scăderea din venitul brut a următoarelor cheltuieli:

a) o cheltuială deductibilă egală cu 40% din venitul brut;

b) contribuțiile sociale obligatorii plătite.

În cazul veniturilor provenind din crearea unor lucrări de artă monumentală, venitul net se stabilește prin deducerea din venitul brut a următoarelor cheltuieli:

a) o cheltuială deductibilă egală cu 50% din venitul brut;

b) contribuțiile sociale obligatorii plătite.

În cazul exploatării de către moștenitori a drepturilor de proprietate intelectuală, precum și în cazul remunerației reprezentând dreptul de suită și al remunerației compensatorii pentru copia privată, venitul net se determină prin scăderea din venitul brut a sumelor ce revin organismelor de gestiune colectivă sau altor plătitori de asemenea venituri, potrivit legii, fără aplicarea cotei forfetare de cheltuieli prevăzute mai sus, de 40% respectiv 50%.

3.2. Venituri din cedarea folosinței bunurilor

Veniturile din cedarea folosinței bunurilor sunt veniturile, în bani și/sau în natură, provenind din cedarea folosinței bunurilor mobile și imobile, obținute de către proprietar, uzufructuar sau alt deținător legal, altele decât veniturile din activități independente.

3.2.1. Stabilirea venitului net anual din cedarea folosinței bunurilor

Venitul brut reprezintă totalitatea sumelor în bani și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură și se stabilește pe baza chiriei sau a arendei prevăzute în contractul încheiat între părți pentru fiecare an fiscal, indiferent de momentul încasării chiriei sau arendei. Venitul brut se majorează cu valoarea cheltuielilor ce cad, conform dispozițiilor legale, în

sarcina proprietarului, uzufructuarului sau a altui deținător legal, dacă sunt efectuate de cealaltă parte contractantă; în cazul în care arenda se exprimă în natură, evaluarea în lei se va face pe baza prețurilor medii ale produselor agricole, stabilite prin hotărâri ale consiliilor județene și, respectiv, ale Consiliului General al Municipiului București, ca urmare a propunerilor direcțiilor teritoriale de specialitate ale Ministerului Agriculturii, Pădurilor și Dezvoltării Rurale, hotărâri ce trebuie emise înainte de începerea anului fiscal. Aceste hotărâri se transmit în cadrul aceluiași termen direcțiilor generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, pentru a fi comunicate unităților fiscale din subordine.

Venitul net din cedarea folosinței bunurilor se stabilește prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor determinate prin aplicarea cotei de 25% asupra venitului brut.

Prin excepție, contribuabilii pot opta pentru determinarea venitului net din cedarea folosinței bunurilor în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, metoda stabilirii bazei de impozitare fiind cea arătată mai sus, comună pentru veniturile obținute din activități independente.

3.3. Venituri din activități agricole

Veniturile din activități agricole sunt venituri din următoarele **activități:**

- cultivarea și valorificarea florilor, legumelor și zarzavaturilor, în sere și solarii special destinate acestor scopuri și/sau în sistem irigat;
- cultivarea și valorificarea arbuștilor, plantelor decorative și ciupercilor;
- exploatarea pepinierelor viticole și pomicole și altele asemenea.
- valorificarea produselor agricole obținute după recoltare, în stare naturală, de pe terenurile agricole proprietate privată sau luate în arendă, către unități specializate pentru colectare, unități de procesare industrială sau către alte unități, pentru utilizare ca atare.

3.3.1. Stabilirea venitului net anual din activități agricole pe bază de norme de venit

Venitul net dintr-o activitate agricolă se stabilește, ca regulă, pe bază de norme de venit. Normele de venit se stabilesc de către direcțiile teritoriale de specialitate ale Ministerului Agriculturii, Pădurilor și Dezvoltării Rurale și se aprobă de către direcțiile generale ale finanțelor publice teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice.

Normele de venit se stabilesc, se avizează și se publică până cel târziu la data de 31 mai a anului pentru care se aplică aceste norme de venit.

Normele de venit se stabilesc pe unitatea de suprafață.

Dacă o activitate agricolă este desfășurată de un contribuabil pe perioade mai mici – începere, încetare și alte fracții de an – decât anul calendaristic, norma de venit aferentă acelei activități se corectează astfel încât să reflecte perioada de an calendaristic pe parcursul căreia se desfășoară activitatea.

Dacă o activitate agricolă a unui contribuabil înregistrează o pierdere datorată calamităților naturale, norma de venit aferentă activității se reduce, astfel încât să reflecte această pierdere.

Contribuabilii care desfășoară activități pentru care venitul net se determină pe bază de norme de venit nu au obligația să organizeze și să conducă contabilitate în partidă simplă, pentru activitatea respectivă.

Un contribuabil care desfășoară o activitate agricolă poate opta însă și pentru varianta determinării venitului net din acea activitate, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, venitul net urmând a fi stabilit conform regulilor expuse mai sus, comune pentru veniturile din activități independente.

Pentru calculul și plata impozitului aferent veniturilor din activități agricole a se vedea pct. 3.7. din prezenta secțiune.

3.4. Stabilirea venitului net anual impozabil

Venitul net anual impozabil se stabilește pe fiecare sursă din categoriile de venituri menționate mai sus (activități independente, cedarea folosinței bunurilor și activități agricole) prin deducerea din venitul net anual a pierderilor fiscale reportate din anii precedenți[1].

Veniturile realizate într-o fracțiune de an sau în perioade diferite ce reprezintă fracțiuni ale aceluiași an se consideră venit anual.

Pierderea fiscală anuală înregistrată pe fiecare sursă din activități independente, cedarea folosinței bunurilor și din activități agricole se reportează și se completează cu venituri obținute din aceeași sursă de venit din următorii 5 ani fiscali.

---

[1] Regulile de reportare a pierderilor sunt următoarele:

a) reportul se efectuează cronologic, în funcție de vechimea pierderii, în următorii 5 ani consecutivi;

b) dreptul la report este personal și netransmisibil;

c) pierderea reportată, necompensată după expirarea unei perioade de 5 ani, reprezintă pierdere definitivă a contribuabilului.

3.5. Declarații de venit estimat

Contribuabilii care încep o activitate în cursul anului fiscal sunt obligați să depună la organul fiscal competent o declarație referitoare la veniturile și cheltuielile estimate a se realiza pentru anul fiscal, în termen de 15 zile de la data producerii evenimentului[1]. Fac excepție de la această regulă contribuabilii care realizează venituri pentru care impozitul se percepe prin reținere la sursă[2].

Contribuabilii care, în anul anterior, au realizat pierderi și cei care au realizat venituri pe perioade mai mici decât anul fiscal, precum și cei care, din motive obiective, estimează că vor realiza venituri care diferă cu cel puțin 20% față de anul fiscal anterior depun, odată cu declarația specială, și declarația estimativă de venit.

---

[1] Contribuabilii care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal au obligația să depună o declarație privind venitul estimat, în termen de 15 zile de la încheierea contractului între părți. Declarația privind venitul estimat se depune odată cu înregistrarea la organul fiscal a contractului încheiat între părți.

[2] Plătitorii următoarelor venituri au obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozit prin reținere la sursă, reprezentând plăți anticipate, din veniturile plătite:

a) venituri din drepturi de proprietate intelectuală;

b) venituri din vânzarea bunurilor în regim de consignație;

c) venituri din activități desfășurate în baza contractelor de agent, comision sau mandat comercial;

d) venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil;

e) venituri din activitatea de expertiză contabilă și tehnică, judiciară și extrajudiciară;

f) venitul obținut de o persoană fizică dintr-o asociere cu o persoană juridică contribuabil, potrivit Titlului IV[1] (Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor) din Codul fiscal, care nu generează o persoană juridică.

Impozitul ce trebuie reținut se stabilește după cum urmează:

a) în cazul veniturilor prevăzute la alin. (1) lit. a)-e), aplicând o cotă de impunere de 10% la venitul brut;

b) în cazul veniturilor prevăzute la alin. (l) lit. f), aplicând cota de impunere prevăzută pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor la veniturile ce revin persoanei fizice din asociere;

(3) Impozitul ce trebuie reținut se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost plătit venitul, cu excepția impozitului aferent veniturilor prevăzute la alin. (1) lit. f), pentru care termenul de virare este trimestrial.

Contribuabilii care determină venitul net pe bază de norme de venit, precum şi cei pentru care cheltuielile se determină în sistem forfetar şi au optat pentru determinarea venitului net în sistem real, declaraţia de venit se depune odată cu cererea de opţiune pentru trecerea la stabilirea bazei impozabile în sistem real.

3.6. Plăţi anticipate ale impozitului pe venitul anual

Contribuabilii care obţin venituri din activităţi independente şi cedarea folosinţei bunurilor, au obligaţia să efectueze plăţi anticipate în contul impozitului anual datorat la bugetul de stat. De la această regulă fac excepţie doar veniturile pentru care se plăteşte o parte din impozit prin reţinere la sursă, în cazul cărora plata anticipată se efectuează prin reţinere la sursă.

Plăţile anticipate se stabilesc de organul fiscal competent, pe fiecare sursă de venit, luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat sau venitul net realizat în anul precedent, după caz, prin emiterea unei decizii care se comunică contribuabililor potrivit legii.

Plăţile anticipate se efectuează în 4 rate egale, până la data de 15 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru.

Impozitul pe venitul net din activităţi agricole se calculează prin aplicarea unei cote de **16%** asupra venitului net.

3.7. Calculul şi plata impozitului aferent veniturilor din activităţi agricole

3.7.1. Stabilirea impozitului agricol determinat pe bază de norme de venit

Orice contribuabil care desfăşoară o activitate agricolă pentru care venitul se determină pe bază de normă de venit are obligaţia de a depune anual o declaraţie de venit la organul fiscal competent, până la data de 15 mai inclusiv a anului fiscal, pentru anul în curs. În cazul unei activităţi pe care contribuabilul începe să o desfăşoare după data de 15 mai, declaraţia de venit se depune în termen de 15 zile inclusiv de la data la care contribuabilul începe să desfăşoare activitatea. Contribuabilii plătitori în sistemul normelor de venit datorează plăţi anticipate către bugetul de stat în două rate egale: 50% din impozit până la data de 1 septembrie inclusiv şi 50% din impozit până la data de 15 noiembrie inclusiv.

3.7.2. Stabilirea impozitului agricol în sistem real

În cazul unui contribuabil care determină venitul net din activități agricole pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, acesta este obligat să efectueze plăți anticipate, aferente acestor venituri, la bugetul de stat, în 4 rate egale, până la data de 15 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru. Plățile anticipate vor fi regularizate de organul fiscal competent, care va emite o decizie de impunere anuală.

3.7.3. Impozitul agricol special

În cazul contribuabililor care realizează venituri băneşti din agricultură prin valorificarea produselor vândute către unități specializate pentru colectare, unități de procesare industrială sau către alte unități pentru utilizare ca atare, impozitul se calculează prin reținere la sursă prin aplicarea cotei de 2%[1] asupra valorii produselor livrate[2].

3.8. Stabilirea şi plata impozitului pe venitul net anual impozabil

Impozitul pe venitul net anual impozabil datorat este calculat de organul fiscal competent, pe baza declarației de venit, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului net anual impozabil din anul fiscal respectiv. Declarația de venit se depune de către contribuabilii care realizează venituri din activități independente, cedarea folosinței bunurilor şi din activități agricole. Conform art. 83 alin. (3) C.fisc., nu sunt obligați să depună declarații de venit contribuabilii care realizează doar venituri sub formă de salarii, investiții, pensii, premii şi jocuri de noroc, venituri din transferul proprietăților imobiliare ori alte venituri a căror impunere este finală.

Organul fiscal stabileşte impozitul anual datorat şi emite o decizie de impunere. Diferențele de impozit rămase de achitat conform deciziei de impunere anuală se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează şi nu se datorează sumele stabilite potrivit reglementărilor în materie, privind colectarea creanțelor bugetare.

---

[1] Începând cu data de 1 ianuarie 2009 impozitul astfel calculat este impozit final.

[2] Termenul de virare a impozitului reținut este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.

3.9. Veniturile supuse unui impozit final

1. Veniturile din salarii

Sunt considerate **venituri** din salarii toate veniturile în bani şi/sau în natură obţinute de o persoană fizică ce desfăşoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizaţiile pentru incapacitate temporară de muncă.

Din punct de vedere fiscal, în vederea impunerii, sunt **asimilate salariilor:**

a) indemnizaţiile din activităţi desfăşurate ca urmare a unei funcţii de demnitate publică, stabilite potrivit legii;

b) indemnizaţiile din activităţi desfăşurate ca urmare a unei funcţii alese în cadrul persoanelor juridice fără scop lucrativ;

c) drepturile de soldă lunară, indemnizaţiile, primele, premiile, sporurile şi alte drepturi ale personalului militar, acordate potrivit legii;

d) indemnizaţia lunară brută, precum şi suma din profitul net, cuvenite administratorilor la companii/societăţi naţionale, societăţi comerciale la care statul sau o autoritate a administraţiei publice locale este acţionar majoritar, precum şi la regiile autonome;

e) sumele primite de membrii fondatori ai societăţilor comerciale constituite prin subscripţie publică;

f) sumele primite de reprezentanţii în adunarea generală a acţionarilor, în consiliul de administraţie, în comitetul de direcţie şi în comisia de cenzori;

g) sumele primite de reprezentanţii în organisme tripartite, potrivit legii;

h) indemnizaţia lunară a asociatului unic, la nivelul valorii înscrise în declaraţia de asigurări sociale;

i) sumele acordate de organizaţii nonprofit şi de alte entităţi neplătitoare de impozit pe profit, peste limita de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizaţia primită pe perioada delegării şi detaşării în altă localitate, în ţară şi în străinătate, în interesul serviciului, pentru salariaţii din instituţiile publice;

j) indemnizaţia administratorilor, precum şi suma din profitul net cuvenite administratorilor societăţilor comerciale potrivit actului constitutiv sau stabilite de adunarea generală a acţionarilor;

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială[1] ori asimilate salariilor.

Următoarele **sume nu sunt incluse în veniturile salariale şi nu sunt impozabile,** în înţelesul impozitului pe venit:

- ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii ca urmare a calamităţilor naturale, ajutoarele pentru bolile grave şi incurabile, ajutoarele pentru naştere, veniturile reprezentând cadouri pentru copiii minori ai salariaţilor, cadourile oferite salariatelor, contravaloarea transportului la şi de la locul de muncă al salariatului, costul prestaţiilor pentru tratament şi odihnă, inclusiv transportul pentru salariaţii proprii şi membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariaţii proprii sau alte persoane, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă;
- cadourile oferite de angajatori în beneficiul copiilor minori ai angajaţilor, cu ocazia Paştelui, zilei de 1 Iunie, Crăciunului şi a sărbătorilor similare ale altor culte religioase, precum şi cadourile oferite angajatelor cu ocazia zilei de 8 martie sunt neimpozabile, în măsura în care valoarea cadoului oferit fiecărei persoane, cu orice ocazie din cele de mai sus, nu depăşeşte 1.500.000 lei;
- tichetele de masă şi drepturile de hrană acordate de angajatori angajaţilor, în conformitate cu legislaţia în vigoare;
- contravaloarea folosinţei locuinţei de serviciu sau a locuinţei din incinta unităţii, potrivit repartiţiei de serviciu, numirii conform legii sau specificităţii activităţii prin cadrul normativ specific domeniului de activi-

---

[1] Avantajele primite în legătură cu o activitate dependentă includ, însă nu sunt limitate la:

- utilizarea oricărui bun, inclusiv a unui vehicul de orice tip, din patrimoniul afacerii, în scop personal, cu excepţia deplasării pe distanţa dus-întors de la domiciliu la locul de muncă;
- cazare, hrană, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice, precum şi alte bunuri sau servicii oferite gratuit sau la un preţ mai mic decât preţul pieţei;
- împrumuturi nerambursabile;
- anularea unei creanţe a angajatorului asupra angajatului;
- abonamentele şi costul convorbirilor telefonice, inclusiv cartelele telefonice, în scop personal;
- permise de călătorie pe orice mijloace de transport, folosite în scopul personal;
- primele de asigurare plătite de către suportator pentru salariaţii proprii sau alt beneficiar de venituri din salarii, la momentul plăţii primei respective, altele decât cele obligatorii.

tate, compensarea chiriei pentru personalul din sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranță națională, precum și compensarea diferenței de chirie, suportată de persoana fizică, conform legilor speciale;

- cazarea și contravaloarea chiriei pentru locuințele puse la dispoziția oficialităților publice, a angajaților consulari și diplomatici care lucrează în afara țării, în conformitate cu legislația în vigoare;

- contravaloarea echipamentelor tehnice, a echipamentului individual de protecție și de lucru, a alimentației de protecție, a medicamentelor și materialelor igienico-sanitare, a altor drepturi de protecție a muncii, precum și a uniformelor obligatorii și a drepturilor de echipament, ce se acordă potrivit legislației în vigoare;

- contravaloarea cheltuielilor de deplasare pentru transportul între localitatea în care angajații își au domiciliul și localitatea unde se află locul de muncă al acestora, la nivelul unui abonament lunar, pentru situațiile în care nu se asigură locuința sau nu se suportă contravaloarea chiriei, conform legii;

- sumele primite de angajați pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare a indemnizației primite pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului. Sunt exceptate de la aceste prevederi sumele acordate de persoanele juridice fără scop patrimonial și de alte entități neplătitoare de impozit pe profit peste limita de 2,5 ori indemnizația acordată salariaților din instituțiile publice;

- sumele primite, potrivit dispozițiilor legale, pentru acoperirea cheltuielilor de mutare în interesul serviciului;

- indemnizațiile de instalare ce se acordă o singură dată, la încadrarea într-o unitate situată într-o altă localitate decât cea de domiciliu, în primul an de activitate după absolvirea studiilor, în limita unui salariu de bază la angajare, precum și indemnizațiile de instalare și mutare acordate, potrivit legilor speciale, personalului din instituțiile publice și celor care își stabilesc domiciliul în localități din zone defavorizate, stabilite potrivit legii, în care își au locul de muncă;

- sumele reprezentând plățile compensatorii, calculate pe baza salariilor medii nete pe unitate, primite de persoanele ale căror contracte individuale de muncă au fost desfăcute ca urmare a concedierilor colective, precum și sumele reprezentând plățile compensatorii, calculate pe baza salariului mediu net pe economie, primite de personalul civil din sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranță națională la încetarea raporturilor de muncă sau de serviciu, ca urmare a nevoilor de reducere și de restructurare, acordate potrivit legii;

- sumele reprezentând plăţile compensatorii, calculate pe baza soldelor lunare nete, acordate personalului militar trecut în rezervă sau al cărui contract încetează ca urmare a nevoilor de reducere şi de restructurare, precum şi ajutoarele stabilite în raport cu solda lunară netă, acordate acestuia la trecerea în rezervă sau direct în retragere cu drept de pensie sau celor care nu îndeplinesc condiţiile de pensie, precum şi ajutoare sau plăţi compensatorii primite de poliţişti aflaţi în situaţii similare, al căror cuantum se determină în raport cu salariul de bază lunar net, acordate potrivit legislaţiei în materie;

- veniturile din salarii realizate de către persoanele fizice cu handicap grav şi accentuat, la funcţia de bază;

- veniturile din salarii, ca urmare a activităţii de creare de programe pentru calculator; sumele sau avantajele primite de persoane fizice din activităţi dependente desfăşurate într-un stat străin, indiferent de tratamentul fiscal din statul respectiv. Fac excepţie veniturile salariale plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident în România sau are sediul permanent în România, care sunt impozabile indiferent de perioada de desfăşurare a activităţii în străinătate;

- cheltuielile efectuate de angajator pentru pregătirea profesională şi perfecţionarea angajatului legată de activitatea desfăşurată de acesta pentru angajator;

- costul abonamentelor telefonice şi al convorbirilor telefonice, inclusiv cartelele telefonice, efectuate în vederea îndeplinirii sarcinilor de serviciu;

De asemenea, nu se impozitează avantajele primite în bani şi în natură de la angajator, dar imputate salariatului.

Întrucât venitul din salarii nu presupune efectuarea unor cheltuieli specifice de către contribuabil, astfel că impozitul se aplică la o sumă brută, iar nu la o sumă rezultată din scăderea din venitul brut a unor cheltuieli deductibile, legiuitorul fiscal, pentru motive de echitate, a creat instituţia deducerilor personale, adică a unor cheltuieli recunoscute de către legiuitor în beneficiul contribuabilului care obţine venituri din salarii. Aceste cheltuieli sunt considerate deductibile în persoana unui contribuabil aflat într-o anumită situaţie expres prevăzută de legiuitor (de exemplu – un copil în întreţinere), urmând ca baza impozabilă la care se aplică impozitul pe salarii să fie stabilită prin deducerea din venitul net a cheltuielilor având caracter de deducere personală.

3.10. Deducerea personală

Contribuabilii persoane fizice rezidente care realizează venituri din salarii au dreptul la deducerea din venitul net lunar din salarii a unei sume sub formă de deducere personală, acordată pentru fiecare lună a perioadei impozabile numai pentru veniturile din salarii la locul unde se află funcția de bază.

Deducerea personală se acordă pentru persoanele fizice care au un venit lunar brut de până la 1.000 lei inclusiv, astfel:

- pentru contribuabilii care nu au persoane în întreținere – 250 lei;
- pentru contribuabilii care au o persoană[1] în întreținere – 350 lei;
- pentru contribuabilii care au două persoane în întreținere[2] – 450 lei;
- pentru contribuabilii care au trei persoane în întreținere – 550 lei;
- pentru contribuabilii care au patru sau mai multe persoane în întreținere – 650 lei.

Pentru contribuabilii care realizează venituri brute lunare din salarii cuprinse între 1.000,01 lei și 3.000 lei, inclusiv, deducerile personale[3] sunt degresive față de cele de mai sus și se stabilesc prin ordin al ministrului finanțelor publice[4].

---

[1] Persoana în întreținere poate fi soția/soțul, copiii sau alți membri de familie, rudele contribuabilului sau ale soțului/soției acestuia până la gradul al doilea inclusiv, ale cărei venituri, impozabile și neimpozabile, nu depășesc 250 lei lunar.

În cazul în care o persoană este întreținută de mai mulți contribuabili, suma reprezentând deducerea personală se atribuie unui singur contribuabil, conform înțelegerii între părți.

Copiii minori, în vârstă de până la 18 ani împliniți, ai contribuabilului sunt considerați întreținuți.

[2] Nu sunt considerate persoane aflate în întreținere:

- persoanele fizice care dețin terenuri agricole și silvice în suprafață de peste 10.000 mp în zonele colinare și de șes și de peste 20.000 mp în zonele montane;
- persoanele fizice care obțin venituri din cultivarea și din valorificarea florilor, legumelor și zarzavaturilor în sere, în solarii special destinate acestor scopuri și/sau în sistem irigat, din cultivarea și din valorificarea arbuștilor, plantelor decorative și ciupercilor, precum și din exploatarea pepinierelor viticole și pomicole, indiferent de suprafață.

[3] Suma reprezentând deducerea personală se acordă pentru persoanele aflate în întreținerea contribuabilului, pentru acea perioadă impozabilă din anul fiscal în care acestea au fost întreținute. Perioada se rotunjește la luni întregi în favoarea contribuabilului.

[4] Începând cu luna iulie 2005, calculatorul se realizează pe baza prevederilor Ordinului nr. 1016/2005.

Pentru contribuabilii care realizează venituri brute lunare din salarii de peste 3.000 lei nu se acordă deducerea personală.

Deducerea personală nu se acordă personalului trimis în misiune permanentă în străinătate, potrivit legii.

3.11. Determinarea impozitului pe venitul din salarii

Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează şi se reţine la sursă de către plătitorii de venituri.

Impozitul lunar se determină astfel:

a) la locul unde se află funcţia de bază, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferenţa între venitul net din salarii, calculat prin deducerea din venitul brut a contribuţiilor obligatorii aferente unei luni, şi următoarele:

- deducerea personală acordată pentru luna respectivă;
- cotizaţia sindicală plătită în luna respectivă;
- contribuţiile la fondurile de pensii facultative, astfel încât la nivelul anului să nu se depăşească echivalentul în lei a 200 euro;

b) pentru veniturile obţinute în celelalte cazuri, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferenţă între venitul brut şi contribuţiile obligatorii pe fiecare loc de realizare a acestora;

Plătitorul este obligat să determine valoarea totală a impozitului anual pe veniturile din salarii, pentru fiecare contribuabil.

3.12. Termenul de plată a impozitului

Plătitorii de salarii şi de venituri asimilate salariilor au obligaţia de a calcula şi de a reţine impozitul aferent veniturilor fiecărei luni la data efectuării plăţii acestor venituri, precum şi de a-l vira la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri.

3.13. Fişe fiscale

Informaţiile referitoare la calculul impozitului pe veniturile din salarii se cuprind în fişele fiscale.

Plătitorul de venituri are obligaţia să completeze fişele fiscale pe întreaga durată de efectuare a plăţii salariilor. Plătitorul este obligat să păstreze fişele fiscale pe întreaga durată a angajării şi să transmită organului fiscal competent o copie, pentru fiecare an, până în ultima zi a lunii februarie a anului curent, pentru anul fiscal expirat.

§4. Veniturile din investiții

Veniturile din investiții cuprind:

a) dividende;

b) venituri impozabile din dobânzi[1];

c) câștiguri din transferul titlurilor de valoare[2];

d) venituri din operațiuni de vânzare-cumpărare de valută la termen, pe bază de contract, precum și orice alte operațiuni similare;

e) venituri din lichidare/dizolvare fără lichidare a unei persoane juridice.

4.1. Stabilirea venitului din investiții

Câștigul sau pierderea rezultat/rezultată din **transferul titlurilor de valoare**, altele decât titlurile de participare la fondurile deschise de investiții și părțile sociale, reprezintă diferența pozitivă sau negativă dintre prețul de vânzare și prețul de cumpărare pe tipuri de titluri de valori, diminuată, după caz, cu costurile aferente; în cazul tranzacțiilor cu acțiuni primite de persoanele fizice cu titlu gratuit, în cadrul Programului de privatizare în masă, prețul de cumpărare la prima tranzacționare va fi asimilat cu valoarea nominală a acestora. În cazul tranzacțiilor cu acțiuni cumpărate la preț preferențial, în cadrul sistemului *stock options plan*, câștigul se determină ca diferență între prețul de vânzare și prețul de cumpărare preferențial, diminuat cu costurile aferente.

---

[1] Veniturile impozabile din dobânzi sunt toate veniturile sub formă de dobânzi, altele decât:

- venituri din dobânzi la depozitele la vedere/conturile curente pentru care ratele dobânzilor sunt mai mici sau egale cu nivelurile ratelor dobânzilor de referință de pe piețele interbancare la depozitele la o lună, comunicate în prima zi lucrătoare a lunii pentru care se face calculul, corespunzătoare monedelor în care sunt denominate depozitele la vedere/conturile curente respective, precum și la depunerile la casele de ajutor reciproc;

- venituri din dobânzi aferente titlurilor de stat, precum și obligațiunilor municipale, ale Agenției Naționale pentru Locuințe și ale altor entități emitente de obligațiuni, care vizează construcția de locuințe.

- venituri sub forma dobânzilor bonificate la depozitele clienților constituite în baza Legii nr. 541/2002 privind economisirea și creditarea în sistem colectiv pentru domeniul locativ, cu modificările și completările ulterioare.

[2] Reprezintă titlu de valoare orice valori mobiliare, titluri de participare la un fond deschis de investiții sau alt instrument financiar calificat astfel de către Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, precum și părțile sociale.

În cazul **transferului dreptului de proprietate asupra titlurilor de participare la fondurile deschise de investiții**, câștigul se determină ca diferența pozitivă între prețul de răscumpărare și prețul de cumpărare/subscriere.

***Prețul de răscumpărare** este prețul care i se cuvine investitorului la retragerea din fond.*

***Prețul de cumpărare/subscriere** este prețul plătit de investitorul persoană fizică pentru achiziționarea titlului de participare.*

În cazul **transferului dreptului de proprietate asupra părților sociale**, câștigul din înstrăinarea părților sociale se determină ca diferența pozitivă între prețul de vânzare și valoarea nominală/prețul de cumpărare. Începând cu a doua tranzacție, valoarea nominală va fi înlocuită cu prețul de cumpărare, care include și cheltuielile privind comisioanele, taxele aferente tranzacției și alte cheltuieli similare justificate cu documente.

Determinarea câștigului sau a pierderii din transferul titlurilor de valoare se efectuează la data încheierii tranzacției, pe baza contractului încheiat între părți, iar câștigul net anual se determină ca diferență între câștigurile și pierderile înregistrate în anul respectiv, ca urmare a tranzacționării titlurilor de valoare altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise. Câștigul net anual se calculează pe baza declarației privind venitul net anual.

Veniturile obținute sub forma **câștigurilor din operațiuni de vânzare-cumpărare** de valută la termen, pe bază de contract, precum și din orice alte operațiuni de acest gen reprezintă diferențele de curs favorabile rezultate din aceste operațiuni în momentul închiderii operațiunii și evidențierii în contul clientului.

Venitul impozabil realizat din **lichidare/dizolvare fără lichidare a unei persoane juridice** reprezintă excedentul distribuțiilor în bani sau în natură peste aportul la capitalul social al persoanei fizice beneficiare.

4.2. Stabilirea și reținerea impozitului din veniturile din investiții

Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au

fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-a aprobat bilanțul contabil, termenul de plată a impozitului pe dividende este până la data de 31 decembrie a anului respectiv.

Veniturile sub formă de dobânzi se impun cu o cotă de 16% din suma acestora, pentru depozitele la termen constituite, instrumentele de economisire dobândite, contractele civile încheiate. Pentru veniturile sub formă de dobânzi, impozitul se calculează și se reține de către plătitorii de astfel de venituri la momentul înregistrării în contul curent sau în contul de depozit al titularului, în cazul dobânzilor capitalizate, respectiv la momentul răscumpărării, în cazul unor instrumente de economisire. În situația sumelor primite sub formă de dobândă pentru împrumuturile acordate în baza contractelor civile, calculul impozitului datorat se efectuează la momentul plății dobânzii. Virarea impozitului pentru veniturile din dobânzi se face lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare înregistrării/răscumpărării, în cazul unor instrumente de economisire, respectiv la momentul plății dobânzii, pentru venituri de această natură pe baza contractelor civile.

În cazul câștigurilor determinate din **transferul valorilor mobiliare, în cazul societăților închise, și din transferul părților sociale**, obligația calculării, reținerii și virării impozitului revine dobânditorului. Calculul și reținerea impozitului de către dobânditor se efectuează la momentul încheierii tranzacției, pe baza contractului încheiat între părți. Impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 16% asupra câștigului, la fiecare tranzacție, impozitul fiind final. Transmiterea dreptului de proprietate asupra valorilor mobiliare sau a părților sociale trebuie înscrisă în registrul comerțului și/sau în registrul asociaților/acționarilor, după caz, operațiune care nu se poate efectua fără justificarea virării impozitului la bugetul de stat. Termenul de virare a impozitului este până la data la care se depun documentele pentru transcrierea dreptului de proprietate asupra părților sociale sau a valorilor mobiliare la registrul comerțului ori în registrul acționarilor, după caz, indiferent dacă plata titlurilor respective se face sau nu eșalonat.

Câștigul determinat din **transferul titlurilor de valoare, altele decât părțile sociale și valorile mobiliare în cazul societăților închise**, se impune cu o cotă de 16%, impozitul reținut constituind plată anticipată în contul impozitului anual datorat. Obligația calculării, reținerii și virării impozitului reprezentând plata anticipată revine intermediarilor, societăților de administrare a investițiilor în cazul răscumpărării de titluri de participare la fondurile deschise de investiții sau altor plătitori de venit,

după caz, la fiecare tranzacție. Impozitul calculat și reținut la sursă se virează la bugetul de stat, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut. Pentru tranzacțiile din anul fiscal contribuabilul are obligația depunerii declarației privind venitul realizat, pe baza căreia organul fiscal stabilește impozitul anual datorat, respectiv impozitul anual pe care contribuabilul îl are de recuperat, și emite o decizie de impunere anuală, luându-se în calcul și impozitul reținut la sursă, reprezentând plată anticipată. Impozitul anual datorat se stabilește de organul fiscal competent astfel:

1. prin aplicarea cotei de 16% asupra câștigului net anual al fiecărui contribuabil, pentru titlurile de valoare înstrăinate sau răscumpărate, în cazul titlurilor de participare la fonduri deschise de investiții, începând cu data de 1 ianuarie 2007, într-o perioadă mai mică de 365 de zile de la data dobândirii;

2. prin aplicarea cotei de 16% asupra câștigului net anual al fiecărui contribuabil, pentru titlurile de valoare înstrăinate sau răscumpărate, în cazul titlurilor de participare la fonduri deschise de investiții, începând cu data de 1 ianuarie 2007, într-o perioadă mai mare de 365 de zile de la data dobândirii;

Câștigul din **operațiuni de vânzare-cumpărare de valută la termen**, pe bază de contract, precum și din orice alte operațiuni de acest gen, altele decât cele cu instrumente financiare tranzacționate pe piețe autorizate și supravegheate de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, se impune cu o cotă de 16% la fiecare tranzacție, impozitul reținut constituind plată anticipată în contul impozitului anual datorat. Obligația calculării, reținerii și virării impozitului revine intermediarilor sau altor plătitori de venit, după caz. Impozitul calculat și reținut, reprezentând plată anticipată, se virează până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut. Pentru tranzacțiile din anul fiscal contribuabilul are obligația depunerii declarației privind venitul realizat, pe baza căreia organul fiscal stabilește impozitul anual datorat, respectiv impozitul anual pe care contribuabilul îl are de recuperat, și emite o decizie de impunere anuală, luându-se în calcul și impozitul reținut la sursă, reprezentând plată anticipată. Impozitul anual datorat se stabilește de organul fiscal competent, prin aplicarea cotei de 16% asupra câștigului net anual al fiecărui contribuabil.

Venitul impozabil obținut din lichidarea unei persoane juridice de către acționari/asociați persoane fizice se impune cu o cotă de 16%, impozitul fiind final. Obligația calculării, reținerii și virării impozitului

revine persoanei juridice. Impozitul calculat şi reţinut la sursă se virează până la data depunerii situaţiei financiare finale la oficiul registrului comerţului, întocmită de lichidatori.

§5. Veniturile din pensii

Veniturile din pensii reprezintă sume primite ca pensii de la fondurile înfiinţate din contribuţiile sociale obligatorii, făcute către un sistem de asigurări sociale, inclusiv cele din fonduri de pensii facultative, şi cele finanţate de la bugetul de stat.

5.1. Stabilirea venitului impozabil lunar din pensii

Venitul impozabil lunar din pensii se stabileşte prin scăderea unei sume neimpozabile lunare de 1.000 lei şi a contribuţiilor obligatorii calculate, reţinute şi suportate de persoana fizică.

5.2. Reţinerea şi plata impozitului din venitul din pensii

Orice plătitor de venituri din pensii are obligaţia de a calcula lunar impozitul aferent acestui venit, de a-l reţine şi de a-l vira la bugetul de stat.

Impozitul se calculează prin aplicarea cotei de impunere de 16% asupra venitului impozabil lunar din pensii.

Impozitul calculat se reţine la data efectuării plăţii pensiei şi se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se face plata pensiei.

Impozitul reţinut este impozit final al contribuabilului pentru veniturile din pensii.

În cazul unei pensii care nu este plătită lunar, impozitul ce trebuie reţinut se stabileşte prin împărţirea pensiei plătite la fiecare din lunile cărora le este aferentă pensia.

Drepturile de pensie restante se defalchează pe lunile la care se referă, în vederea calculării impozitului datorat, reţinerii şi virării acestuia.

§6. Veniturile din premii şi jocuri de noroc

Veniturile din premii cuprind veniturile din concursuri, altele decât cele considerate ca fiind venituri neimpozabile de către legiuitor (de exemplu, premiile obţinute de sportive pentru medalii olimpice), precum şi cele din promovarea produselor/serviciilor ca urmare a practicilor comerciale.

Veniturile din jocuri de noroc cuprind câştigurile realizate ca urmare a participării la jocuri de noroc, inclusiv cele de tip jack-pot. Jocurile de noroc pot fi de tip bingo sau keno, pariuri sportive, loterii, concursuri de orice fel, tombole etc. Câştigurile de tip jack-pot sunt câştigurile acordate aleatoriu, prin intermediul maşinilor mecanice sau electronice cu câştiguri, din sumele rezultate ca urmare a exploatării acestor mijloace de joc, în scopul acordării unor câştiguri suplimentare persoanelor participante la joc în momentul respectiv.

6.1. Stabilirea venitului net din premii şi din jocuri de noroc

Venitul net este diferenţa dintre venitul din premii sau din jocuri de noroc şi suma reprezentând venit neimpozabil.

6.2. Reţinerea impozitului aferent veniturilor din premii şi din jocuri de noroc

Veniturile sub formă de premii se impun, prin reţinerea la sursă, cu o cotă de 16% aplicată asupra venitului net realizat din fiecare premiu.

Veniturile din jocuri de noroc se impun, prin reţinerea la sursă, cu o cotă de 25% aplicată asupra venitului net. Obligaţia calculării, reţinerii şi virării impozitului revine plătitorilor de venituri.

Nu sunt impozabile veniturile obţinute din premii şi din jocuri de noroc, în bani şi/sau în natură, sub valoarea sumei neimpozabile stabilite în sumă de 600 lei pentru fiecare premiu sau joc de noroc, realizate de acelaşi organizator sau plătitor într-o singură zi.

Impozitul calculat şi reţinut în momentul plăţii este impozit final.

Impozitul pe venit astfel calculat şi reţinut se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reţinut.

§7. Venituri din transferul proprietăţilor imobiliare

Sunt supuse impozitării veniturile realizate din transferul dreptului de proprietate asupra:

- construcţiilor de orice fel şi terenul aferent acestora, dobândite într-un termen de până la trei ani inclusiv;
- terenurilor de orice fel, fără construcţii, dobândite într-un termen de până la trei ani inclusiv.

Impozitele datorate sunt:

– 3% până la valoarea de 200.000 lei inclusiv;

– peste 200.000 lei, 6.000 lei + 2% calculate la valoarea ce depăşeşte 200.000 lei inclusiv;

b) pentru imobilele descrise la lit. a), dobândite la o dată mai mare de 3 ani:

– 2% până la valoarea de 200.000 lei inclusiv;

– peste 200.000 lei, 4.000 lei + 1% calculat la valoarea ce depăşeşte 200.000 lei inclusiv.

Impozitul se calculează la valoarea declarată de părţi în actul prin care se transferă dreptul de proprietate sau dezmembrămintele sale. În cazul în care valoarea declarată este inferioară valorii orientative stabilite prin expertiza întocmită de camera notarilor publici, impozitul se va calcula la nivelul valorii stabilite prin expertiză, cu excepţia tranzacţiilor încheiate între rude ori afini până la gradul al II-lea inclusiv, precum şi între soţi, caz în care impozitul se calculează la valoarea declarată de părţi în actul prin care se transferă dreptul de proprietate.

Sunt exceptate de la impozitare:

- la dobândirea dreptului de proprietate asupra terenurilor şi construcţiilor de orice fel, prin reconstituirea dreptului de proprietate în temeiul legilor speciale;

- la dobândirea dreptului de proprietate cu titlul de donaţie între rude şi afini până la gradul al III-lea inclusiv, precum şi între soţi;

- pentru transmisiunea dreptului de proprietate şi a dezmembrămintelor acestuia cu titlul de moştenire nu se datorează impozit, dacă succesiunea este dezbătută şi finalizată în termen de 2 ani de la data decesului autorului succesiunii; în cazul nefinalizării procedurii succesorale în termenul prevăzut mai sus, moştenitorii datorează un impozit de 1% calculat la valoarea masei succesorale.

Pierderea din transferul proprietăţii imobiliare reprezintă pierdere definitivă a contribuabilului.

7.1. Stabilirea şi plata impozitului pe veniturile din transferul proprietăţilor imobiliare

Notarii publici care autentifică actele între vii translative ale dreptului de proprietate au obligaţia de a calcula, de a încasa şi de a vira impozitul la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost autentificat actul.

În cazul în care transferul dreptului de proprietate se realizează prin hotărâre judecătorească, impozitul se calculează şi se încasează de către organele fiscale.

Pentru alte proceduri decât cea notarială sau judecătorească contribuabilul are obligația de a declara venitul obținut în maxim 10 zile de la data transferului, la organul fiscal competent, în vederea calculării impozitului.

Secțiunea a 6-a. Impozitele locale

Impozitele locale sunt mijloace financiare publice prin care, cel puțin teoretic, ar trebui să se asigure autonomia financiară și, implicit, funcțională, a autorităților administrației publice locale. Unul din elementele de modernitate ale „guvernanței economice" îl reprezintă punerea la dispoziția factorilor politici locali a unor resurse financiare suficiente pentru a acoperi nu doar necesitățile de organizare și funcționare a instituțiilor și serviciilor publice, dar și pentru a asigura derularea unor investiții de interes local.

Din nefericire, sistemul bugetar român suferă încă foarte mult de pe urma chiar a modalității de reglementare, întrucât toate impozitele cu randament fiscal ridicat (TVA și accize) sunt, în principal, venituri ale bugetului central, doar un procent mic revenind unității administrativ teritoriale unde se produce venitul. Cele mai importante surse de venit fiscal ale bugetelor locale rămân impozitele pe clădiri și terenuri, precum și impozitele asupra mijloacelor de transport, care nu pot asigura, în mod evident, o dezvoltare firească și armonioasă a unităților administrativ teritoriale. Mai mult, prin politica fiscală adoptată în ultimii 20 de ani, adică prin colectarea la bugetul central a celor mai importante impozite asupra activității economice, nu numai că nu au fost asigurate resursele financiare de dezvoltare locală, dar nici nu a fost stimulat interesul autorităților locale pentru investițiile publice, atâta timp cât, în momentul în care o investiție locală începe să producă, impozitul pe profit și TVA se duc în cea mai mare parte la bugetul de stat.

Din acest punct de vedere, sistemul de repartizare a impozitelor între bugetul central și local ar trebui regândit, în sensul asigurării unei autonomii financiare sporite, care să asigure și funcționarea autorităților locale, și investiții, și o concurență politică onestă până la urmă, care să pună în discuție capacitatea unui conducător de a contribui la dezvoltarea unității administrative pe care o conduce, prin măsurile pe care le adoptă. Astăzi, în mod concret, unitățile administrativ teritoriale fără sprijin de la bugetul central nu pot realiza aproape nimic, nici măcar funcționarea normală a instituțiilor și serviciilor locale. Dar banii de la bugetul central și fondurile aflate la dispoziția Guvernului se împart pe criterii politice,

ceea ce fireşte că determină distorsiuni esenţiale în funcţionarea autorităţilor şi instituţiilor publice locale, golind de conţinut teza autonomiei financiare şi administrative locale.

Impozitele şi taxele locale enumerate de Codul fiscal sunt:

a) impozitul pe clădiri;
b) impozitul pe teren;
c) taxa asupra mijloacelor de transport;
d) taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor şi autorizaţiilor;
e) taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă şi publicitate;
f) impozitul pe spectacole;
g) taxa hotelieră;
h) taxe speciale;

Toate impozitele şi taxele locale enumerate de Codul fiscal, amenzile şi majorările de întârziere aferente impozitelor şi taxelor locale reprezintă integral venituri proprii ale bugetelor locale ale comunelor, oraşelor, municipiilor, sectoarelor municipiului Bucureşti sau judeţelor, după caz.

Prezenta secţiune nu va aborda decât problematica legată de impozitul pe clădiri, impozitul pe teren, taxa asupra mijloacelor de transport, impozitul pe spectacole. Restul veniturilor percepute de către administraţiile locale sunt de natura taxelor, nefăcând ca atare obiectul de preocupare a dreptului fiscal[1].

§1. Impozitul pe clădiri

1.1. Subiectele impunerii

Debitor al impozitului pe clădiri este orice persoană fizică sau juridică care are în proprietate o clădire situată în România. Subiectul impozabil datorează anual impozit pentru acea clădire[2].

---

[1] Mai multe aspecte în legătura cu totalitatea veniturilor bugetelor locale pot fi găsite în *D.D. Şaguna, D. Şova,* Drept financiar public, Cap. V şi VI, Ed. All Beck, Bucureşti, 2005.

[2] Contribuabili, în cazul impozitului pe clădiri, sunt proprietarii acestora, indiferent de clădire şi de locul unde sunt situate în România. Contribuabilii datorează impozitul pe clădiri şi în situaţia în care clădirea este administrată sau folosită de alte persoane decât titularul dreptului de proprietate şi pentru care locatarul sau concesionarul datorează chirie ori redevenţă în baza unui contract de închiriere, locaţiune sau concesiune, după caz.

Pentru **clădirile proprietate publică sau privată a statului ori a unităților administrativ-teritoriale**, concesionate, închiriate, date în administrare ori în folosință persoanelor juridice se stabilește taxa pe clădiri, care nu reprezintă sarcina fiscală a proprietarului (statul), ci sarcina fiscală a concesionarilor, locatarilor, titularilor dreptului de administrare sau de folosință, după caz, în condiții similare cu impozitul pe clădiri.

În cazul în care o **clădire se află în proprietatea comună** a două sau mai multe persoane, fiecare dintre proprietarii comuni ai clădirii datorează impozitul pentru spațiile situate în partea din clădire aflată în proprietatea sa. În cazul indiviziunii, coindivizarii datorează, în comun, câte o parte egală din impozitul pentru clădirea respectivă[1].

1.2. Obiectul sau materia impozabilă

Obiectul impunerii îl constituie valoarea clădirilor[2]. În înțelesul Codului fiscal, clădire este orice construcție care servește la adăpostirea

---

[1] Pentru situația proprietății comune pe cote-părți sau în indiviziune, se pot identifica următoarele situații:

a) clădire aflată în proprietate comună, dar fiecare dintre contribuabili au determinate cotele-părți din clădire, caz în care impozitul pe clădiri se datorează de fiecare contribuabil proporțional cu partea din clădire corespunzătoare cotelor-părți respective;

b) clădire aflată în proprietate comună, dar fără să aibă stabilite cotele-părți din clădire pe fiecare contribuabil, caz în care impozitul pe clădiri se împarte la numărul de coproprietari, fiecare dintre aceștia datorând în mod egal partea din impozit rezultată în urma împărțirii.

[2] În categoria clădirilor supuse impozitului pe clădiri datorat de persoanele fizice se cuprind:

a) construcțiile utilizate ca locuință, respectiv unitățile construite formate din una sau mai multe camere de locuit, indiferent unde sunt situate, la același nivel sau la niveluri diferite, inclusiv la subsol sau la mezanin, prevăzute, după caz, cu dependințe și/sau alte spații de deservire;

b) construcțiile menționate la lit. a), dezafectate și utilizate pentru desfășurarea de profesii libere;

c) construcțiile-anexe situate în afara corpului principal de clădire, cum sunt: bucătăriile, cămările, pivnițele, grajdurile, magaziile, garajele și altele asemenea;

d) construcțiile gospodărești, cum sunt: pătulele, hambarele pentru cereale, șurele, fânăriile, remizele, șoproanele și altele asemenea;

e) orice alte construcții proprietatea contribuabililor, neprevăzute la lit. a)-d), care au elementele constitutive ale clădirii.

de oameni, de animale, de obiecte, de produse, de materiale, de instalații și de altele asemenea.

Codul fiscal prevede o serie de scutiri de la plata impozitului pe clădiri, care pot fi clasificate astfel:

A. Scutiri prin raportare la obiectul impunerii

Nu sunt supuse impozitului:

1. clădirile proprietate a statului, a unităților administrativ-teritoriale sau a oricăror instituții publice, cu excepția incintelor care sunt folosite pentru activități economice[1];

2. clădirile care, potrivit legislației în vigoare, sunt considerate monumente istorice, de arhitectură sau arheologice, muzee ori case memoriale, cu excepția incintelor care sunt folosite pentru activități economice;

3. clădirile care, prin destinație, constituie lăcașuri de cult, aparținând cultelor religioase recunoscute de lege și părțile lor componente locale, cu excepția incintelor care sunt folosite pentru activități economice;

4. clădirile care constituie patrimoniul instituțiilor de învățământ preuniversitar sau universitar, de stat, confesionale sau particulare, autorizate provizoriu sau acreditate, cu excepția incintelor care sunt folosite pentru activități economice[2].

B. Scutiri prin raportare la subiectele impunerii

a) Scutiri acordate persoanelor fizice. Aceste scutiri sunt de două categorii: scutiri legale și scutiri administrative.

Scutiri legale

Persoanele fizice debitoare ale impozitului pe clădiri **nu datorează impozit pe clădiri**[3] în următoarele ipoteze:

a) debitorul este veteran de război;

b) debitorul este cetățean român, care în perioada regimurilor instaurate cu începere de la 6 septembrie 1940 până la 6 martie 1945 a avut de suferit persecuții din motive etnice;

---

[1] Pentru modul de impunere a suprafețelor folosite pentru activități economice a se vedea mai jos „Stabilirea și perceperea impozitului pe clădiri".

[2] Pentru alte scutiri, a se vedea art. 250 C.fisc.

[3] Precizăm că scutirile prevăzute pentru impozitul pe clădiri operează în condiții similare și pentru impozitul pe teren și taxa asupra mijloacelor de transport.

c) persoana care, după data de 6 martie 1945, a fost persecutate pe motive politice:

i) debitorul este persoană care are calitatea de luptător în rezistența anticomunistă[1];

În cazul unei **proprietăți deținute în comun de soți**, scutirea se aplică integral pentru acea proprietate.

Scutirea de la plata impozitului pe clădiri se aplică doar clădirii folosite ca domiciliu de persoanele fizice arătate mai sus.

Un caz important de scutire este cel legat de construirea unei locuințe prin credit sau de cumpărarea unei locuințe printr-un contract de vânzare – cumpărare în rate. Astfel, persoanele fizice aflate în această situație beneficiază de o scutire de plata impozitului pe clădiri pentru o perioadă de 10 ani de la data de întâi a lunii următoare celei în care a fost dobândită locuința respectivă.

Scutiri administrative

Potrivit Codului fiscal (art. 286), Consiliul local poate acorda scutire de la plata impozitului pe clădiri sau o reducere a acestuia pentru o clădire folosită ca domiciliu de persoana fizică ce datorează acest impozit. Criteriile de acordare a acestor scutiri sau reduceri pot fi: debitorii realizează venituri lunare mai mici decât salariul minim brut pe țară ori veniturile debitorului constau, în exclusivitate, din indemnizație de șomaj ori ajutor social; debitorul a fost victima unei calamități naturale. Acordarea de scutiri poate fi dată în orice alte condiții și pentru orice alte considerente, sub condiția prezentării de către solicitant a unor documente justificative.

b) Scutiri acordate persoanelor juridice

Persoanele juridice sunt scutite complet de plata impozitului pe clădiri în următoarele situații:

a) debitorul este instituție sau unitate care funcționează sub coordonarea Ministerului Educației, Cercetării și Tineretului, cu excepția incintelor folosite pentru activități economice;

[1] Pentru alte scutiri, a se vedea art. 284 C.fisc.

b) debitorul este fundație testamentară[1] constituită conform legii, cu scopul de a întreține, dezvolta și ajuta instituții de cultură națională, precum și de a susține acțiuni cu caracter umanitar, social și cultural;

c) debitorul este organizație care are ca unică activitate acordarea gratuită de servicii sociale în unități specializate care asigură găzduire, îngrijire socială și medicală, asistență, ocrotire, activități de recuperare, reabilitare și reinserție socială pentru copil, familie, persoane cu handicap persoane vârstnice, precum și pentru alte persoane aflate în dificultate.

d) debitorii care au în patrimoniu elemente ale infrastructurii feroviare publice, numai pentru impozitul pe clădiri aferent acestor elemente de infrastructură.

Persoanele juridice vor plăti un **impozit pe clădiri redus cu 50%** pentru acele clădiri care sunt utilizate exclusiv pentru prestarea de servicii turistice pe o perioadă de maximum 5 luni pe durata unui an calendaristic. Impozitul pe clădiri se reduce, de asemenea, cu 50% pentru clădirile nou-construite deținute de cooperațiile de consum sau meșteșugărești, dar numai pentru primii 5 ani de la data achiziției clădirii.

1.3. Stabilirea și perceperea impozitului pe clădiri

Stabilirea și perceperea impozitului pe clădiri se realizează, în mod concret, în raport de mai multe criterii și mai mulți factori.

1.3.1. Stabilirea impozitului pentru persoane fizice

În cazul persoanelor fizice, impozitul pe clădiri se calculează prin aplicarea cotei de impozitare la valoarea impozabilă a clădirii.

Cota de impozitare este de 0,1%.

Valoarea impozabilă a unei clădiri se determină pe baza unui calcul matematic, prin înmulțirea suprafeței construite desfășurate a clădirii, exprimată în metri pătrați, cu o valoare corespunzătoare dintr-un tabel desfășurat actualizat periodic prin act normativ. Valoarea impozabilă a clădirii se reduce în funcție de anul terminării acesteia, astfel: cu 20% pentru clădirea care are o vechime de peste 50 de ani la data de 1 ianuarie a anului fiscal și cu 10% pentru clădirea cu o vechime între 30 și 50 de ani la data de 1 ianuarie a anului de referință. Precizăm că, în cazul clădirilor la care au fost executate lucrări de reconstruire, consolidare,

---

[1] Un exemplu de fundație testamentară este Fundația Menachem Elias a cărei legatară universală este Academia Română.

modernizare, modificare sau extindere, din punct de vedere fiscal anul terminării se actualizează, astfel că acestea sunt considerate că au fost terminate la data ultimei lucrări.

În cazul **persoanelor fizice ce dețin mai multe clădiri utilizate ca locuință**, impozitul se majorează astfel:

a) cu 65% pentru prima clădire în afara celei de la adresa de domiciliu;

b) cu 150% pentru cea de-a doua clădire în afara celei de la adresa de domiciliu;

c) cu 300% pentru cea de-a treia clădire și următoarele în afara celei de la adresa de domiciliu.

În cazul **deținerii a două sau mai multe clădiri în afara celei de la adresa de domiciliu**, impozitul majorat se determină în funcție de ordinea în care proprietățile au fost dobândite, așa cum rezultă din documentele ce atestă calitatea de proprietar. Nu intră sub incidența prevederilor legale privind majorarea impozitului pe clădiri persoanele care au dobândit aceste clădiri prin moștenire legală.

Persoanele fizice au obligația să depună o **declarație specială** la compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale în raza cărora își au domiciliul, precum și la cele în raza cărora sunt situate celelalte clădiri ale acestora. Modelul declarației speciale va fi cel prevăzut prin norme metodologice aprobate prin Hotărâre a Guvernului.

Ordinea în care proprietățile au fost dobândite se determină în funcție de anul dobândirii clădirii, indiferent sub ce formă, rezultat din documentele care atestă calitatea de proprietar.

În cazul în care în același an se dobândesc mai multe clădiri utilizate ca locuință, ordinea este determinată de data dobândirii.

În cazul în care la aceeași dată se dobândesc mai multe clădiri utilizate ca locuință, ordinea este cea pe care o declară contribuabilul respectiv.

În cazul persoanei fizice care deține în proprietate mai multe clădiri utilizate ca locuință, iar domiciliul sau reședința sa nu corespunde cu adresa niciuneia dintre aceste clădiri, prima clădire dobândită în ordinea stabilită este asimilată clădirii de la adresa de domiciliu.

Clădirile distincte utilizate ca locuință, situate la aceeași adresă, proprietatea aceleiași persoane fizice, nu intră sub incidența prevederilor referitoare la majorarea impozitului pe clădiri pentru persoanele fizice.

1.3.2. Stabilirea impozitului pe clădiri pentru persoane juridice

Principiul de bază în materia impozitului pe clădiri este că impozitul se aplică pentru orice clădire aflată în funcțiune, în rezervă sau în

conservare, chiar dacă valoarea sa a fost recuperată integral pe calea amortizării[1].

În cazul persoanelor juridice, impozitul pe clădiri se calculează prin aplicarea unei cote de impozitare asupra valorii de inventar a clădirii[2].

Cota de impozit se stabileşte prin hotărâre a consiliului local şi poate fi cuprinsă între 0,25% şi 1,5%, inclusiv.

În cazul unei clădiri ce face obiectul unui contract de leasing financiar se aplică următoarele reguli:

a) impozitul pe clădire se datorează de locatar, dar în cazul în care contractul de leasing încetează altfel decât prin ajungerea la scadenţă, impozitul se datorează de locator.

b) valoarea care se ia în considerare la calculul impozitului pe clădiri este valoarea clădirii înregistrată în contractul de leasing financiar.

---

[1] În cazul unei clădiri a cărei valoare a fost recuperată integral pe calea amortizării, valoarea impozabilă se reduce cu 15%.

[2] Prin sintagma valoarea de inventar a clădirii, în scopul determinării impozitului pe clădiri, se înţelege valoarea de intrare a clădirii în patrimoniu, înregistrată în contabilitatea proprietarului clădirii, şi care, după caz, poate fi:

a) costul de achiziţie, pentru clădirile dobândite cu titlu oneros;

b) costul de producţie, pentru clădirile construite de persoana juridică;

c) valoarea actuală, estimată la înscrierea lor în activ, ţinându-se seama de valoarea clădirilor cu caracteristici tehnice şi economice similare sau apropiate, pentru clădirile obţinute cu titlu gratuit;

d) valoarea de aport pentru clădirile intrate în patrimoniu în cazul asocierii/fuziunii, determinată prin expertiză, potrivit legii;

e) valoarea rezultată în urma reevaluării, pentru clădirile reevaluate în baza unei dispoziţii legale.

La determinarea valorii de inventar a clădirii se are în vedere însumarea valorilor tuturor elementelor şi instalaţiilor funcţionale ale acesteia, cum sunt: terasele, scările, ascensoarele, instalaţiile de iluminat, instalaţiile sanitare, instalaţiile de încălzire, instalaţiile de telecomunicaţii prin fir şi altele asemenea; aparatele individuale de climatizare nu fac parte din categoria elementelor şi instalaţiilor funcţionale ale clădirii. În cazul unei clădiri care a fost reevaluată conform prevederilor legale în vigoare, valoarea de inventar a clădirii este valoarea înregistrată în contabilitatea proprietarului imediat după reevaluare.

În cazul unei clădiri care nu a fost reevaluată în ultimii 3 ani anteriori anului fiscal de referinţă, cota impozitului pe clădiri se stabileşte de consiliul local/Consiliul General al Municipiului Bucureşti între 5% şi 10% şi se aplică la valoarea de inventar a clădirii înregistrată în contabilitatea persoanelor juridice, până la sfârşitul lunii în care s-a efectuat prima reevaluare.

1.3.3. Stabilirea impozitului pe clădiri în situația incintelor folosite pentru activități economice din clădirile scutite de impozit

Pentru calculul impozitului pe clădiri în cazul incintelor care sunt folosite pentru activități economice, se vor efectua următoarele operațiuni:

a) se determină suprafața construită desfășurată a clădirii;

b) se determină suprafața construită desfășurată a incintelor care sunt folosite pentru activități economice;

c) se determină cota procentuală din clădire ce corespunde incintelor care sunt folosite pentru activități economice, prin împărțirea suprafeței prevăzute la lit. b) la suprafața prevăzută la lit. a);

d) se determină valoarea de inventar a incintelor care sunt folosite pentru activități economice, prin înmulțirea valorii de inventar a clădirii cu cota procentuală determinată la lit. c);

e) se determină impozitul pe clădiri corespunzător incintelor care sunt folosite pentru activități economice, prin înmulțirea valorii determinate la lit. d) cu cota de impozit aplicabilă conform legii;

f) în cazul în care consiliul local/Consiliul General al Municipiului București a hotărât majorarea impozitului pe clădiri, impozitul pe clădiri datorat este cel care corespunde rezultatului înmulțirii prevăzute la lit. e) cu cota de majorare respectivă.

1.3.4. Stabilirea impozitului pe clădiri în situația dobândirii, înstrăinării și modificării clădirilor

În cazul unei clădiri care a **fost dobândită sau construită**[1] **de o persoană în cursul anului,** impozitul pe clădire se datorează de către persoana respectivă cu începere de la data de întâi a lunii următoare celei în care clădirea a fost dobândită sau construită.

În cazul unei clădiri care a fost înstrăinată, demolată sau distrusă, după caz, în cursul anului, impozitul pe clădire încetează a se mai datora de persoana respectivă cu începere de la data de întâi a lunii următoare celei în care clădirea a fost înstrăinată, demolată sau distrusă.

În cele două cazuri mai sus-arătate, impozitul pe clădiri se recalculează pentru a reflecta perioada din an în care impozitul se aplică acelei persoane.

---

[1] Orice persoană care dobândește, construiește sau înstrăinează o clădire are obligația de a depune o declarație fiscală la compartimentul de specialitate al autorității administrației publice locale în termen de 30 de zile de la data dobândirii, înstrăinării sau construirii.

În cazul **extinderii, îmbunătățirii, distrugerii parțiale** sau al altor modificări aduse unei clădiri[1] existente, impozitul pe clădire se recalculează începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care a fost finalizată modificarea.

1.4. Depunerea declarațiilor fiscale

Atât persoanele fizice, cât şi persoanele juridice, inclusiv instituțiile publice, pentru clădirile pe care le dețin în proprietate, au obligația să depună declarații fiscale la compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale ale comunelor, orașelor, municipiilor sau sectoarelor municipiului Bucureşti, în a căror rază se află clădirile, chiar dacă, potrivit prevederilor din Codul fiscal, pentru acestea nu datorează impozit pe clădiri sau sunt scutite de la plata acestui impozit.

Declarațiile fiscale se depun o singură dată pe durata existenței clădirii, până când intervine orice modificare de natura celor care privesc situația clădirii ori situația persoanei fizice sau juridice proprietar.

1.5. Plata impozitului pe clădiri

Impozitul pe clădiri se datorează către bugetul local al unității administrativ-teritoriale în care este amplasată clădirea.

Impozitul pe clădiri se plătește anual, în două rate egale, până la datele de 31 martie şi 30 septembrie inclusiv.

Pentru plata cu anticipație a impozitului pe clădiri, datorat pentru întregul an de către contribuabil, până la data de 31 martie a anului respectiv, se acordă o bonificație de până la 10%, stabilită prin hotărâre a consiliului local.

Calculul impozitului pe clădiri datorat pentru perioade mai mici de un an fiscal se face după cum urmează:

a) impozitul anual determinat se împarte la 12, respectiv la numărul de luni dintr-un an fiscal;

b) suma rezultată în urma împărțirii se înmulțește cu numărul de luni pentru care se datorează impozitul pe clădiri.

Pentru clădirile dobândite în cursul anului, impozitul pe clădiri, datorat de la data de întâi a lunii următoare celei în care aceasta a fost

---

[1] Orice persoană care extinde, îmbunătățește, demolează, distruge sau modifică în alt mod o clădire existentă are obligația să depună o declarație în acest sens la compartimentul de specialitate al autorității administrației publice locale în termen de 30 de zile de la data la care s-au produs aceste modificări.

dobândită şi până la sfârşitul anului respectiv, se repartizează la termenele de plată rămase, iar ratele scadente sunt în funcţie de cele două rate anuale, proporţional cu numărul de luni pentru care se datorează impozitul pe clădiri.

§2. Impozitul pe teren

2.1. Subiectele impunerii

Orice persoană, fizică sau juridică, care are în proprietate un teren situat în România datorează pentru acesta un impozit anual[1].

În situaţia terenurilor proprietate publică sau privată a statului ori a unităţilor administrativ-teritoriale, concesionate, închiriate, date în administrare ori în folosinţă, se stabileşte taxa pe teren care reprezintă sarcina fiscală a concesionarilor, locatarilor, titularilor dreptului de administrare sau de folosinţă[2].

În situaţia terenurilor proprietate privată a persoanelor fizice sau juridice de drept privat, impozitul pe teren se datorează de proprietarul său.

În cazul terenului care este deţinut în comun de două sau mai multe persoane, fiecare proprietar datorează impozit pentru partea din teren aflată în proprietatea sa. În cazul indiviziunii, fiecare coindivizar datorează o parte egală din impozitul pentru terenul respectiv.

2.2. Obiectul sau materia impozabilă

Obiectul impunerii îl reprezintă valoarea terenului deţinut în proprietate. În principiu, conform Codului fiscal, pentru orice teren deţinut, proprietarul datorează impozit.

Codul fiscal prevede în materia impozitului pe terenuri, o serie de scutiri. Acestea pot fi clasificate astfel:

---

[1] Contribuabili, în cazul impozitului pe teren, sunt proprietarii terenurilor, oriunde ar fi situate acestea în România şi indiferent de categoria de folosinţă a lor, atât pentru cele din intravilan, cât şi pentru cele din extravilan.

[2] Contribuabilii vor anexa la declaraţia fiscală, în fotocopie semnată pentru conformitate cu originalul, actul privind concesionarea, închirierea, darea în administrare sau în folosinţă a clădirii respective. În situaţia în care în act nu sunt înscrise suprafaţa terenului, categoria de folosinţă şi suprafaţa construită la sol a clădirilor, acolo unde sunt amplasate clădiri, la act se anexează, în mod obligatoriu, un certificat emis de către persoana juridică care a transmis aceste date, prin care se confirmă realitatea menţiunilor respective.

A. Scutiri în raport de obiectul impunerii

Impozitul pe teren **nu se datorează** pentru:

- terenul aferent unei clădiri[1], pentru suprafața de teren care este acoperită de o clădire;
- terenurile care prin natura lor și nu prin destinația dată sunt improprii pentru agricultură sau silvicultură;
- terenurile ocupate de autostrăzi, drumuri europene, drumuri naționale, drumuri principale administrate de Compania Națională de Autostrăzi și Drumuri Naționale din România – S.A., zonele de siguranță a acestora, precum și terenurile din jurul pistelor reprezentând zone de siguranță;
- terenurile parcurilor industriale, științifice și tehnologice, potrivit legii;
- orice teren al unui cimitir, crematoriu.

B. Scutiri în raport de subiectul impunerii

a) Scutiri acordate persoanelor fizice. Aceste scutiri sunt de două feluri. Scutiri legale și scutiri administrative.

Scutirile legale se acordă în următoarele situații:

a) debitorul este veteran de război;

b) debitorul este cetățean român, care în perioada regimurilor instaurate cu începere de la 6 septembrie 1940 până la 6 martie 1945 a avut de suferit persecuții din motive etnice;

c) persoana care, după data de 6 martie 1945, a fost persecutate pe motive politice:

i) debitorul este persoană care are calitatea de luptător în rezistența anticomunistă[2];

---

[1] 77. (1) Prin sintagma „suprafața de teren care este acoperită de o clădire", prevăzută la art. 257 lit. a) C.fisc., se înțelege suprafața construită la sol a clădirilor.

(1[1]) În cazul terenurilor pe care sunt amplasate clădiri, pentru stabilirea impozitului pe teren, din suprafața înregistrată în registrul agricol la categoria de folosință „terenuri cu construcții" se scade suprafața construită la sol a clădirilor respective.

(1[2]) În cazul terenurilor pe care sunt amplasate orice alte construcții care nu sunt de natură clădirilor, pentru stabilirea impozitului pe teren, din suprafața înregistrată în registrul agricol la categoria de folosință „terenuri cu construcții" nu se scade suprafața ocupată de construcțiile respective.

[2] Pentru alte scutiri a se vedea art. 284 C.fisc.

În cazul unei **proprietăți deținute în comun de soți,** scutirea se aplică integral pentru acea proprietate.

Scutirea de la plata impozitului pe terenuri se aplică doar terenului aferent clădirii folosite ca domiciliu de persoanele fizice arătate mai sus.

Impozitul pe terenuri **se reduce cu 50%** pentru debitorii care domiciliază sau lucrează în unele localități din Munții Apuseni și în Rezervația Biosferei „Delta Dunării".

Scutiri administrative

Potrivit Codului fiscal (art. 286) Consiliul local poate acorda **scutire de la plata impozitului pe terenuri sau o reducere a acestuia** pentru terenul aferent clădirii folosită ca domiciliu de persoana fizică ce datorează acest impozit. Criteriile de acordare a acestor scutiri sau reduceri pot fi: debitorii realizează venituri lunare mai mici decât salariul minim brut pe țară ori veniturile debitorului constau, în exclusivitate, din indemnizație de șomaj ori ajutor social; debitorul a fost victima unei calamități naturale. Acordarea de scutiri poate fi dată în orice alte condiții și pentru orice alte considerente, sub condiția prezentării de către solicitant a unor documente justificative.

b) Scutiri acordate persoanelor juridice

Persoanele juridice sunt scutite complet de plata impozitului pe clădiri în următoarele situații:

- orice teren al unui cult religios recunoscut de lege și al unei unități locale a acestuia, cu personalitate juridică;
- orice teren al unei instituții de învățământ preuniversitar și universitar, autorizată provizoriu sau acreditată;
- orice teren al unei unități sanitare de interes național care nu a trecut în patrimoniul autorităților locale;
- orice teren deținut, administrat sau folosit de către o instituție publică, cu excepția suprafețelor folosite pentru activități economice;
- orice teren proprietate a statului, a unităților administrativ-teritoriale sau a altor instituții publice, aferent unei clădiri al cărui titular este oricare din aceste categorii de proprietari, exceptând suprafețele acestuia folosite pentru activități economice;

Persoanele juridice vor plăti un **impozit pe terenuri redus cu 50%** pentru acele clădiri care sunt utilizate exclusiv pentru prestarea de servicii turistice pe o perioadă de maximum 5 luni pe durata unui an calendaristic.

2.3. Stabilirea şi perceperea impozitului

Impozitul pe teren se stabileşte în funcţie de următoarele **criterii:**
- numărul de metri pătraţi de teren;
- rangul localităţii în care este amplasat terenul;
- zona şi/sau categoria de folosinţă a terenului, conform încadrării făcute de consiliul local.

Impozitul pe teren este rezultatul unui calcul matematic ce ia în considerare elementele arătate mai sus şi o serie de valori care se actualizează anual prin hotărâre de guvern.

Impozitul pe teren se stabileşte anual în sumă fixă, în lei pe metru pătrat de teren, în mod diferenţiat, în funcţie de locul situării, intravilanul sau extravilanul localităţilor.

2.3.1. Stabilirea impozitului pe terenuri în cazul dobândirii ori transferului terenului, precum şi altor modificări aduse terenului

Pentru un teren dobândit de o persoană în cursul unui an, impozitul pe teren se datorează la data de întâi a lunii următoare celei în care terenul a fost dobândit.

Pentru orice operaţiune juridică efectuată de o persoană în cursul unui an, care are ca efect transferul dreptului de proprietate asupra unui teren, persoana care înstrăinează[1] terenul încetează a mai datora impozitul pe teren începând cu prima zi a lunii următoare celei în care a fost efectuat transferul dreptului de proprietate asupra terenului.

În cazul înstrăinării terenului, impozitul pe teren se recalculează pentru a reflecta perioada din an în care impozitul se aplică atât vînzătorului, cât şi dobânditorului terenului.

Dacă încadrarea terenului în funcţie de poziţie şi categorie de folosinţă se modifică în cursul unui an sau în cursul anului intervine un eveniment care modifică impozitul datorat pe teren, impozitul datorat se modifică începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care a intervenit modificarea.

---

[1] Impozitul pe teren, precum şi obligaţiile de plată accesorii acestuia, datorate până la data de întâi a lunii următoare celei în care se realizează înstrăinarea între vii a terenurilor, reprezintă sarcina fiscală a părţii care înstrăinează. În situaţia în care prin certificatul fiscal eliberat de către compartimentul de specialitate se atestă existenţa unei asemenea sarcini fiscale, notarul public va refuza autentificarea actului notarial până la prezentarea documentului, în original, privind stingerea obligaţiilor bugetare locale datorate.

Dacă în cursul anului se modifică rangul unei localități, impozitul pe teren se modifică pentru întregul teren situat în intravilan corespunzător noii încadrări a localității, începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a intervenit această modificare.

În cazul în care terenul este administrat sau folosit de alte persoane decât titularul dreptului de proprietate și pentru care locatarul, concesionarul ori arendașul datorează chirie, redevență sau arendă în baza unui contract de închiriere, locațiune, concesiune sau arendare, după caz, impozitul pe teren se datorează de către proprietar.

În situațiile în care **terenul se află în proprietate comună**, impozitul pe teren se datorează după cum urmează:

a) în cazul în care fiecare dintre contribuabili are determinate cotele-părți, impozitul se datorează de fiecare dintre contribuabili, proporțional cu partea de teren corespunzătoare cotelor-părți respective;

b) în cazul în care contribuabilii nu au stabilite cotele-părți din teren pe fiecare contribuabil, impozitul se împarte la numărul de coproprietari, fiecare dintre aceștia datorând, în mod egal, partea din impozit rezultată în urma împărțirii.

Înstrăinarea unui teren, prin oricare dintre modalitățile prevăzute de lege, nu poate fi efectuată până când titularul dreptului de proprietate asupra terenului respectiv nu are stinse orice creanțe fiscale locale, cu excepția obligațiilor fiscale aflate în litigiu, cuvenite bugetului local al unității administrativ teritoriale unde este amplasat terenul sau al celui unde își are domiciliul fiscal contribuabilul în cauză, cu termene de plată scadente până la data de 1 a lunii următoare celei în care are loc înstrăinarea. Atestarea achitării obligațiilor bugetare se face prin certificatul fiscal emis de compartimentul de specialitate al autorităților administrației publice locale. Actele prin care se înstrăinează terenuri cu încălcarea acestor prevederi sunt nule de drept.

2.4. Plata impozitului pe terenuri

Impozitul pe teren se plătește la bugetul local al unității administrativ-teritoriale în raza căreia este situat terenul.

Impozitul pe teren se plătește anual, în două rate egale, până la datele de 31 martie și 30 septembrie, inclusiv.

Pentru plata cu anticipație a impozitului pe teren, datorat pentru întregul an de către persoanele fizice, până la data de 31 martie a anului respectiv, se acordă o bonificație de până la 10%, stabilită prin hotărâre a consiliului local.

§3. Taxa asupra mijloacelor de transport

3.1. Subiectele impunerii

Orice persoană care are în proprietate un mijloc de transport care trebuie înmatriculat în România datorează o taxă anuală pentru mijlocul de transport[1].

În cazul unui mijloc de transport care face obiectul unui contract de leasing financiar, taxa asupra mijlocului de transport se datorează de locatar. Cu toate acestea, dacă leasingul încetează altfel decât prin ajungerea la scadență, impozitul pe mijlocul de transport este datorat de locator.

3.2. Obiectul sau materia impozabilă

Obiectul impunerii îl reprezintă valoarea mijlocului de transport stabilită conform legii. Valoarea se stabileşte în funcție de capacitatea cilindrică şi o cifră variabilă care se actualizează în fiecare an prin Hotărâre a Guvernului României.

Taxa asupra mijloacelor de transport nu se aplică pentru:

a) autoturismele, motocicletele cu ataş şi mototriciclurile care aparțin persoanelor cu handicap locomotor şi care sunt adaptate handicapului acestora;

b) navele fluviale de pasageri, bărcile şi luntrele folosite pentru transportul persoanelor fizice cu domiciliul în Delta Dunării, Insula Mare a Brăilei şi Insula Balta Ialomiței[2];

c) mijloacele de transport ale instituțiilor publice;

d) mijloacele de transport ale persoanelor juridice, care sunt utilizate pentru servicii de transport public de pasageri în regim urban sau suburban, inclusiv transportul de pasageri în afara unei localități, dacă tariful de transport este stabilit în condiții de transport public.

---

[1] În cazul în care proprietarii, persoane fizice sau juridice străine, solicită înmatricularea temporară a mijloacelor de transport în România, aceştia au obligația să achite integral taxa datorată, pentru întreaga perioadă pentru care solicită înmatricularea, la data luării în evidență de către compartimentele de specialitate ale autorității administrației publice locale.

[2] Intră sub incidența acestor facilități atât persoanele fizice, cât şi persoanele juridice proprietare ale navelor fluviale de pasageri, bărcilor şi luntrelor folosite pentru transportul persoanelor fizice cu domiciliul în unitățile administrativ-teritoriale din Delta Dunării, Insula Mare a Brăilei şi Insula Balta Ialomiței.

Scutirea de la plata taxei asupra mijloacelor de transport se face începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care contribuabilii interesați prezintă compartimentelor de specialitate ale administrației publice locale documentele prin care atestă situațiile, prevăzute de lege, pentru care sunt scutiți.

3.3. Stabilirea şi perceperea impozitului

Taxa asupra mijloacelor de transport **se calculează** în funcție de tipul mijlocului de transport.

În cazul oricăruia dintre următoarele mijloace de transport cu tracțiune mecanică, taxa asupra mijlocului de transport se calculează în funcție de capacitatea cilindrică[1] a acestora, prin înmulțirea fiecărei grupe de 200 cmc sau fracțiune din aceasta cu o sumă corespunzătoare dintr-un tabel existent în Codul fiscal şi actualizat în fiecare an prin Hotărâre de Guvern (actualmente valorile sunt stabilite prin H.G. nr. 1347/2010).

În cazul unui ataş, taxa pe mijlocul de transport este de 50% din taxa pentru motocicletele, motoretele şi scuterele respective.

În cazul unui autovehicul de transport marfă cu masa totală autorizată de peste 12 tone, taxa asupra mijlocului de transport este egală cu suma corespunzătoare din tabelul următor:

În cazul unei combinații de autovehicule (un autovehicul articulat sau tren rutier) de transport marfă cu masa totală maximă autorizată de peste 12 tone, taxa asupra mijlocului de transport se calculează în sumă fixă, conform unor indicatori stabiliți în Codul fiscal.

În cazul unei remorci, al unei semiremorci sau rulote care nu face parte dintr-o combinație de autovehicule din cele prevăzute mai sus, taxa asupra mijlocului de transport este egală cu o sumă corespunzătoare dintr-un tabel existent în Codul fiscal şi actualizat în fiecare an prin Hotărâre de Guvern.

În cazul unui **mijloc de transport dobândit de o persoană în cursul unui an,** taxa asupra mijlocului de transport se datorează de persoana de la data de întâi a lunii următoare celei în care mijlocul de transport a fost dobândit.

---

[1] În înțelesul prezentului articol, capacitatea cilindrică sau masa totală maximă autorizată a unui mijloc de transport se stabileşte prin cartea de identitate a mijlocului de transport, prin factura de achiziție sau un alt document similar.

În cazul unui **mijloc de transport care este înstrăinat** de o persoană în cursul unui an sau este radiat din evidența fiscală a compartimentului de specialitate al autorității de administrație publică locală, taxa asupra mijlocului de transport încetează să se mai datoreze de acea persoană începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care mijlocul de transport a fost înstrăinat sau radiat din evidența fiscală.

În cazurile prevăzute mai sus, taxa asupra mijloacelor de transport se recalculează pentru a reflecta perioada din an în care impozitul se aplică acelei persoane.

Orice persoană care dobândește/înstrăinează un mijloc de transport sau își schimbă domiciliul/sediul/punctul de lucru are obligația de a depune o declarație cu privire la mijlocul de transport la compartimentul de specialitate al autorității administrației publice locale pe a cărei rază teritorială își are domiciliul/sediul/punctul de lucru în termen de 30 de zile inclusiv, de la modificarea survenită.

În situațiile în care contribuabilii – persoane fizice sau persoane juridice – dobândesc în străinătate dreptul de proprietate asupra mijloacelor de transport, data dobândirii se consideră data emiterii de către autoritatea vamală română a primului document în care se face referire la mijlocul de transport în cauză.

3.4. Plata taxei asupra mijloacelor de transport

Taxa asupra mijloacelor de transport se plătește la bugetul local al unității administrativ-teritoriale unde persoana își are domiciliul, sediul sau punctul de lucru, după caz.

Taxa asupra mijlocului de transport se plătește anual, în două rate egale, până la datele de 31 martie și respectiv 30 septembrie.

Pentru plata cu anticipație a taxei, datorată pentru întregul an de către persoanele fizice, până la data de 31 martie a anului respectiv, se acordă o bonificație de până la 10%, stabilită prin hotărâre a consiliului local.

În cazul unui **mijloc de transport deținut de un nerezident**, taxa asupra mijlocului de transport se plătește integral în momentul înregistrării mijlocului de transport la compartimentul de specialitate al autorității de administrație publică locală.

Deținătorii, persoane fizice sau juridice străine, care solicită **înmatricularea temporară** a mijloacelor de transport în România au obligația să achite integral, la data solicitării, taxa datorată pentru perioada cuprinsă între data de întâi a lunii următoare celei în care se înmatriculează și până la sfârșitul anului fiscal respectiv.

În situația în care înmatricularea privește o perioadă care depășește data de 31 decembrie a anului fiscal în care s-a solicitat înmatricularea, au obligația să achite integral taxa asupra mijloacelor de transport până la data de 31 ianuarie a fiecărui an, astfel:

a) în cazul în care înmatricularea privește un an fiscal, taxa anuală;

b) în cazul în care înmatricularea privește o perioadă care se sfârșește înainte de data de 1 decembrie a aceluiași an, taxa aferentă perioadei cuprinse între data de 1 ianuarie și data de întâi a lunii următoare celei în care expiră înmatricularea.

§4. Impozitul pe spectacole

4.1. Subiectele impunerii

Orice persoană care organizează o manifestare artistică, o competiție sportivă sau altă activitate distractivă în România are obligația de a plăti impozit pe spectacole.

4.2. Obiectul sau materia impozabilă

Impozitul pe spectacole se calculează prin aplicarea cotei de impozit la suma încasată din vânzarea biletelor de intrare și a abonamentelor.

Scutiri

Impozitul pe spectacole nu se aplică spectacolelor organizate în scopuri umanitare.

Contractele încheiate între contribuabilii organizatori de spectacole și beneficiarii sumelor cedate în scopuri umanitare se vor înregistra la compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale în a căror rază teritorială se desfășoară spectacolul, prealabil organizării acestuia. Pentru aceste sume nu se datorează impozit pe spectacol.

4.3. Stabilirea și perceperea impozitului pe spectacole

Persoanele fizice și persoanele juridice care organizează manifestări artistice, competiții sportive sau orice altă activitate distractivă, cu caracter permanent sau ocazional, datorează impozitul pe spectacole. Impozitul pe spectacole se calculează fie în cote procentuale asupra încasărilor din vânzarea abonamentelor și biletelor de intrare, fie în sumă fixă, în funcție de suprafața incintei, în cazul videotecilor și discotecilor.

Cota de impozit se determină după cum urmează:

a) în cazul unui spectacol de teatru, ca de exemplu o piesă de teatru, balet, operă, operetă, concert filarmonic sau altă manifestare muzicală, prezentarea unui film la cinematograf, un spectacol de circ sau orice competiție sportivă internă sau internațională, cota de impozit este egală cu 2%;

b) în cazul oricărei alte manifestări, cum ar fi festivaluri, concursuri, cenacluri, serate, recitaluri sau alte asemenea manifestări artistice ori distractive care au un caracter ocazional, cota de impozit este egală cu 5%.

Persoanele care datorează impozitul pe spectacole au mai multe **obligații:**

a) de a înregistra biletele de intrare și/sau abonamentele la compartimentul de specialitate al autorității administrației publice locale care își exercită autoritatea asupra locului unde are loc spectacolul;

b) de a anunța tarifele pentru spectacol în locul unde este programat să aibă loc spectacolul, precum și în orice alt loc în care se vând bilete de intrare și/sau abonamente;

c) de a preciza tarifele pe biletele de intrare și/sau abonamente și de a nu încasa sume care depășesc tarifele precizate pe biletele de intrare și/sau abonamente;

d) de a emite un bilet de intrare și/sau abonament pentru toate sumele primite de la spectatori;

e) de a asigura, la cererea compartimentului de specialitate al autorității administrației publice locale, documentele justificative privind calculul și plata impozitului pe spectacole;

f) de a se conforma oricăror alte cerințe privind tipărirea, înregistrarea, avizarea, evidența și inventarul biletelor de intrare și al abonamentelor, care sunt precizate în normele elaborate în comun de Ministerul Finanțelor Publice și Ministerul Administrației și Internelor, contrasemnate de Ministerul Culturii și Cultelor și Agenția Națională pentru Sport.

În cazul în care contribuabilii organizează spectacole în raza teritorială de competență a altor autorități ale administrației publice locale decât cele de la domiciliul sau sediul lor, după caz, acestora le revine obligația de a viza abonamentele și biletele de intrare la compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale în a căror rază teritorială se desfășoară spectacolele.

4.4. Reguli speciale pentru videoteci şi discoteci

În cazul unei manifestări artistice sau al unei activităţi distractive care are loc într-o videotecă[1] sau discotecă[2], impozitul pe spectacole se calculează pe baza suprafeţei incintei prevăzute în art. 275 alin. (1) C.fisc.

Impozitul pe spectacole se stabileşte pentru fiecare zi de manifestare artistică sau de activitate distractivă, prin înmulţirea numărului de metri pătraţi ai suprafeţei incintei videotecii sau discotecii cu suma stabilită de consiliul local, astfel:

a) în cazul videotecilor, suma este de până la 1.000 lei (vechi);

b) în cazul discotecilor, suma este de până la 2.000 lei (vechi).

Persoanele care datorează impozitul pe spectacole în cazul videotecilor şi discotecilor au obligaţia de a depune o declaraţie la compartimentul de specialitate al autorităţii administraţiei publice locale privind spectacolele programate pe durata unei luni calendaristice. Declaraţia se depune până la data de 15, inclusiv, a lunii precedente celei în care sunt programate spectacolele respective.

În cazul videotecilor şi discotecilor nu este necesară tipărirea, înregistrarea, avizarea, evidenţa şi inventarul biletelor de intrare şi al abonamentelor, întrucât impozitarea se face în funcţie de suprafaţa incintei.

Pentru determinarea impozitului pe spectacole, în cazul videotecilor şi discotecilor, prin incintă se înţelege spaţiul închis în interiorul unei clădiri, suprafaţa teraselor sau suprafaţa de teren afectată pentru organizarea acestor activităţi artistice şi distractive.

---

[1] Prin videotecă, în sensul Codului fiscal, se înţelege activitatea artistică şi distractivă desfăşurată într-o incintă prevăzută cu instalaţii electronice speciale de redare şi vizionare de filme; nu este de natură videotecii activitatea care intră sub incidenţa clasei 9213 din CAEN-rev.1.

[2] Prin discotecă, în sensul Codului fiscal se înţelege activitatea artistică şi distractivă desfăşurată într-o incintă prevăzută cu instalaţii electronice speciale de lumini, precum şi de redare şi audiţie de muzică, unde se dansează, indiferent cum este denumită ori de felul cum este organizată ca activitate, respectiv:

a) integrată sau conexă activităţilor comerciale de natură celor ce intră sub incidenţa diviziunii 55 sau a activităţilor de spectacole specifice grupei 923 din CAEN-rev.1;

b) integrată sau conexă oricăror alte activităţi nemenţionate la lit. a);

c) individuală;

d) cu sau fără disc-jockey.

Nu sunt de natură discotecilor activităţile prilejuite de organizarea de nunţi, de botezuri şi de revelioane.

Pentru dimensionarea suprafeței incintei în funcție de care se stabilește impozitul pe spectacole se însumează suprafețele utile afectate acestor activități, precum și, acolo unde este cazul, suprafața utilă a incintelor în care se consumă băuturi alcoolice, băuturi răcoritoare sau cafea, indiferent dacă participanții stau în picioare sau pe scaune, precum și suprafața utilă a oricăror alte incinte în care se desfășoară o activitate distractivă conexă programelor de videotecă sau discotecă.

Prin zi de funcționare, pentru determinarea impozitului pe spectacole, se înțelege intervalul de timp de 24 de ore, precum și orice fracțiune din acesta înăuntrul căruia se desfășoară activitatea de videotecă sau discotecă, chiar dacă programul respectiv cuprinde timpi din două zile calendaristice consecutive.

4.5. Plata impozitului pe spectacole

Impozitul pe spectacole se plătește lunar, până la data de 15, inclusiv, a lunii următoare celei în care a avut loc spectacolul la bugetul local al unității administrativ-teritoriale în raza căreia are loc manifestarea artistică, competiția sportivă sau altă activitate distractivă. La nivelul municipiului București, impozitul pe spectacole se face venit la bugetul local al sectoarelor în a căror rază de competență se desfășoară spectacolele.

Persoanele care datorează impozitul pe spectacole **răspund** pentru calculul corect al impozitului, depunerea la termen a declarației și plata sarcinii fiscale.

Secțiunea a 7-a. Taxa pe valoarea adăugată

§1. Introducere

Începând cu 1 ianuarie 1970, taxa pe valoarea adăugată a fost adoptată de către țările membre ale Pieței Comune, urmărindu-se eliminarea impunerii în cascadă (impuneri repetate), care se practică prin impozitul pe cifra de afaceri.

În 1977 s-a realizat armonizarea definitivă a TVA în țările membre ale Uniunii Europene[1].

---

[1] *B. Terra, J. Kajus,* A Guide to the European VAT Directives: Commentary on the Value Added Tax of the European Community.

Taxa pe valoarea adăugată este un **impozit indirect,** deci un impozit stabilit nu pe averea, posesiunile ori venitul unui contribuabil, ci asupra vânzării bunurilor ori prestării serviciilor.

Taxa pe valoarea adăugată este un **impozit asupra consumului,** întrucât nu este stabilită asupra averii (privită calitativ), ci asupra gradului de consumare a acesteia. În asemenea condiții însă, firește, justiția socială, din punct de vedere fiscal, nu este realizată. Taxa pe valoarea adăugată nu pune în valoare **principiul egalității prin impozit** (potrivit căruia în politica fiscală, în cadrul sistemului de impunere, trebuie să se aibă în vedere ca fiecare contribuabil să participe la formarea fondurilor bănești generale ale societății proporțional cu situația sa materială), ci, din contră, principiul **egalității în fața impozitului** (potrivit căruia impunerea se face în același mod pentru toate persoanele fizice sau juridice, fără deosebire de tratament fiscal și deci neținând seama de situația personală, concretă a fiecărui contribuabil).

Un impozit indirect așa cum este taxa pe valoarea adăugată prezintă **numeroase avantaje pentru stat,** întrucât:

- acesta are întotdeauna un **randament fiscal ridicat,** adică:

- este plătit, în mod obligatoriu, de către toți beneficiarii operațiunilor supuse impozitării;
- nu reclamă cheltuieli mari de percepere;
- nu este susceptibil de evaziuni fiscale decât în foarte puține situații;

- este **stabil,** nefiind supus fluctuațiilor determinate de conjunctura economică;
- este **elastic,** întrucât poate fi majorat sau micșorat (*prin modificarea cotei de impozitare*) în funcție de nevoile concrete ale bugetului de stat.

Trebuie precizat însă că acestea sunt doar avantaje pentru stat, iar nu și pentru contribuabil. Firește toate impozitele au drept rezultat scăderea nivelului de trai, dar în condițiile impozitelor indirecte, care sunt venituri ale statului impuse asupra gradului de consumare a averii (și nu asupra mărimii acesteia), rezultatul acestora este scăderea puterii de cumpărare a contribuabililor, cu precizarea că, în mod inechitabil, greutatea sistemului fiscal este suportată de cei cu venituri mici, de salariați în general. Aceasta pentru că impozitele indirecte având cote fixe și reflectându-se în prețuri și tarife, iar prețurile mărfurilor și tarifele serviciilor fiind aceleași pentru toată populația, în mod normal, cu cât venitul periodic al unei persoane este mai mic, cu atât sarcina fiscală este mai apăsătoare.

Deși, așa cum arătam, impozitele indirecte prezintă multiple neajunsuri pentru contribuabili, ele au fost adoptate de statele dezvoltate

economic, datorită faptului că prezintă, incontestabil, o siguranță mult mai mare și venituri sigure, nesusceptibile de evaziune fiscală.

Între impozitele indirecte, taxa pe valoarea adăugată ocupă un loc principal fiind considerată drept cea mai modernă formă de impunere și fiind adoptată de un mare număr de state, inclusiv de statele Uniunii Europene, ea reprezentând o cerință esențială și o obligație în același timp pentru țările membre UE.

Taxa pe valoarea adăugată a fost precedată în România de **impozitul pe circulația mărfurilor** (ce reprezenta continuatorul impozitului pe cifra de afaceri), care a pregătit terenul pentru introducerea taxei pe valoarea adăugată.

Taxa pe valoarea adăugată a înlocuit, practic, impozitul pe circulația mărfurilor (ca principal impozit indirect). Acesta prezenta un mare neajuns, și anume impunerea în cascadă, adică impozitarea repetată (impozit la impozit). Fiind perceput la fiecare verigă prin care trece marfa, mărimea absolută a impozitului care îi încarcă valoarea depinde de lungimea circuitului parcurs, de numărul firmelor care se interpun între producător și consumator.

Spre deosebire de acesta, taxa pe valoarea adăugată este un impozit unic, dar cu plată fracționată. Deci impozitul se datorează o singură dată, dar este plătit pe toate treptele circuitului economic, asupra valorii adăugate în fiecare stadiu al acestuia. Deci taxa pe valoarea adăugată se calculează asupra „contribuției nete" a întreprinderilor la formarea produsului social final.

O caracteristică foarte importantă a taxei pe valoarea adăugată este faptul că este suportată întotdeauna de către beneficiar și deci, în cazul în care o marfă ar fi produsă într-o țară și valorificată în altă țară, taxa se aplică în statul în care se valorifică efectiv marfa respectivă și, prin urmare, tot ceea ce se exportă este degrevat de această taxă. Taxa pe valoarea adăugată reprezintă deci un stimulent pentru export.

Pe lângă multiplele avantaje însă, taxa pe valoarea adăugată prezintă și o serie de dezavantaje care au determinat unele țări foarte dezvoltate (S.U.A., Japonia) să nu introducă acest sistem de impunere.

Ținând seama de cele prezentate mai sus putem încerca formularea unei **definiții.**

Astfel, putem spune că ***taxa pe valoarea adăugată** este un impozit indirect, unic, dar cu plată fracționată, având o cotă fixă, stabilit asupra valorii adăugate în fiecare stadiu al circuitului economic.*

În literatura de specialitate au fost subliniate o serie de **caracteristici** ale taxei pe valoarea adăugată. Pe câteva dintre acestea le vom sublinia şi noi:

- **transparenţa** – taxa pe valoarea adăugată asigură fiecărui subiect impozabil posibilitatea de a cunoaşte exact care este mărimea impozitului şi a obligaţiei de plată ce-i revine;
- **unicitatea** – taxa pe valoarea adăugată nu este independentă de întinderea circuitului economic. Oricâte verigi are de străbătut produsul până la consumatorul final, nivelul cotei şi mărimea taxei este aceeaşi;
- taxa pe valoarea adăugată este **suportată întotdeauna de către beneficiar;**
- este un **impozit neutru,** eliminând inegalităţile fiscale între circuitele de desfacere a produselor.

§2. Sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată

În sfera de aplicare a TVA se cuprind:

A. Operaţiunile efectuate în România[1], care îndeplinesc cumulativ următoarele condiţii (denumite **operaţiuni impozabile**):
- constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată[2];

---

[1] Sunt considerate operaţiuni efectuate în România:
- livrările de bunuri şi prestările de servicii pentru care locul livrării respectivei prestări este considerat a fi România;
- operaţiunile desfăşurate în interiorul zonelor libere;
- livrările de bunuri efectuate din teritoriul vamal al României pentru firme din zonele libere;
- prestările de servicii efectuate din teritoriul vamal al României pentru firme din zonele libere;
- livrările de bunuri efectuate de firme din zonele libere pentru firme din teritoriul vamal al României.
- prestările de servicii efectuate de firme din zonele libere pentru firme din teritoriul vamal al României.

[2] În cazul vânzării de bunuri şi prestări de servicii, se consideră a fi efectuate cu plată, chiar dacă preţul operaţiunilor:
- nu reflectă valoarea normală a operaţiunii;
- este achitat sub formă de abonamente, servicii sau bunuri;
- ia forma unei sume calificate drept rabat;
- nu este plătit de beneficiar, ci de un terţ.

- locul de livrare a bunurilor[1] sau de prestare a serviciilor[2] este considerat a fi în România;

- livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă;[3]

- livrarea bunurilor[4] sau prestarea serviciilor[5] să rezulte din una dintre următoarele activități economice [stabilite de art. 127 alin. (2) C.fisc.]:

1. activitățile producătorilor;
2. activitățile comercianților;
3. activitățile prestatorilor de servicii;
4. activitățile extractive;
5. activitățile agricole;
6. activitățile profesiilor libere;
7. exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

O operațiune economică, pentru a fi impozabilă din punct de vedere al TVA, trebuie să îndeplinească, în același timp, toate condițiile mai sus arătate, legiuitorul stabilind expres condiția cumulului tuturor acestor condiții.

B. Importul de bunuri

După intrarea României în UE, importul a fost redefinit de Codul fiscal român, în contextul pieței unice europene și al redefinirii granițelor vamale ca reprezentând granițele vamale ale UE. Deși România este țară de graniță a UE și, ca atare, granița teritorială națională coincide, pe o mare lungime, cu granița UE, aceasta nu înseamnă că importul poate fi

---

[1] Art.132 C.fisc.

[2] Art.133 C.fisc.

[3] Persoana impozabilă este orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute de legea TVA, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități. Activitățile economice prevăzute de legislația TVA cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

[4] Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.

[5] Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri (art. 129 C.fisc.).

definit prin raportare doar la teritoriul românesc. În fapt, după aderare, granița națională a devenit granița vamală a Uniunii Europene. Astfel, ținând seama de aceste aspecte, Codul fiscal definește importul în art. 131 ca reprezentând „intrarea pe teritoriul Comunității de bunuri care se află în libera circulație în înțelesul art. 24 din Tratatul de înființare a Comunității Europene". Din punctul de vedere al art. 24 din Tratat, **produsele provenite** dintr-un stat terț (adică din afara spațiului comunitar) se află în liberă circulație dacă:

- în oricare stat membru al UE au fost efectuate formalitățile vamale;
- taxele vamale sau orice altă taxă cu efect echivalent au fost achitate;
- produsele importate nu au beneficiat de niciun fel de rambursare parțială sau totală a taxelor plătite.

§3. Mecanismul TVA

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit care se calculează pe bază lunară, ca diferență între TVA-ul aferent operațiunilor impozabile și TVA-ul aferent achiziției de bunuri și servicii de către plătitorul de TVA.

Taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor impozabile se numește TVA colectat, iar TVA-ul aferent achiziției de bunuri și servicii se numește TVA deductibil.

Pentru a putea fi luată în considerare la calculul TVA de plată, orice sumă aferentă TVA-ului colectat sau deductibil trebuie să fie înscrisă pe o factură fiscală pentru plătitori de TVA (art. 155 C.fisc.).

Așa cum am arătat, **perioada fiscală** a TVA este luna calendaristică.

Documentul pe baza căruia se calculează TVA de plată este **decontul de TVA.** Astfel, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se calculează TVA, persoanele înregistrate ca plătitori de TVA trebuie să întocmească și să depună la organul fiscal competent decontul de TVA unde sunt evidențiate, pe două coloane separate, TVA-ul colectat și TVA-ul deductibil.

Rezultatul operațiunii matematice a scăderii din TVA-ul colectat a TVA-ului deductibil poate fi:

- pozitiv și atunci va rezulta TVA de plată pentru perioada fiscală de raportare;
- negativ și atunci va rezulta o sumă negativă a TVA.

În cazul existenței unei sume negative de TVA persoanele impozabile pot solicita rambursarea[1] soldului sumei negative de taxă, cu condiția ca acest sold să fie de minim 5.000 RON.

§4. Elementele esențiale ale taxei pe valoarea adăugată

4.1. Faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată

„Evenimentul" care generează obligația de plată a TVA se produce în momentul realizării operațiunii impozabile, respectiv livrarea bunurilor și/sau prestarea serviciilor.

Principiul legal este că faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii. Faptul generator și exigibilitatea sunt concomitente. De la această regulă există două **excepții** importante reglementate de Codul fiscal: exigibilitatea anticipată faptului generator și exigibilitatea determinată de alte elemente decât faptul generator, exigibilitate care poate fi anterioară sau ulterioară acestuia.

---

[1] Rambursarea se poate solicita numai după ce persoana impozabilă a efectuat, în prealabil, următoarele operațiuni prevăzute de art. 147^3 alin. (2)-(4) C. fisc.:

- se determină suma negativă a taxei pe valoarea adăugată cumulată, prin adăugarea la suma negativă a taxei pe valoarea adăugată, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu a fost solicitat a fi rambursat.
- se determină taxa pe valoarea adăugată de plată cumulată, în perioada fiscală de raportare, prin adăugarea la taxa pe valoarea adăugată de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului de taxă pe valoarea adăugată din soldul taxei pe valoarea adăugată de plată al perioadei fiscale anterioare.
- prin decontul de taxă pe valoarea adăugată, persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (2) și (3), care reprezintă regularizările de taxă și stabilirea soldului taxei pe valoarea adăugată de plată sau a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată. Dacă taxa pe valoarea adăugată de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei pe valoarea adăugată cumulată, rezultă un sold de taxă pe valoarea adăugată de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei pe valoarea adăugată cumulată este mai mare decât taxa pe valoarea adăugată de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei pe valoarea adăugată, în perioada fiscală de raportare.

Exigibilitatea anticipată a faptului generator intervine în următoarele situații:

a) factura fiscală este emisă înaintea efectuării livrării bunurilor sau prestării serviciilor;

b) contravaloarea bunurilor sau serviciilor se încasează înaintea efectuării livrării bunurilor sau prestării serviciilor;

c) se încasează avansuri, cu excepția avansurilor acordate pentru:

- plata importurilor și a datoriei vamale;
- realizarea producției destinate exportului;
- efectuarea de plăți în contul clientului;
- livrări de bunuri și prestări de servicii scutite de TVA.

Exigibilitatea determinată de alte elemente decât faptul generator intervine în următoarele situații, elementul care determină exigibilitatea nefiind livrarea bunului sau prestarea serviciului, ci unul din următoarele elemente:

a) data primirii declarației vamale, pentru bunurile din import;

b) data primirii facturii interne pentru serviciile contractate de persoane impozabile din România cu prestatorii din străinătate, locul prestării fiind România;

c) data plății prestatorului extern, în cazul plăților efectuate fără factură, pentru serviciile contractate de persoane impozabile din România cu prestatori cu sediul sau domiciliul în străinătate;

d) data la care bunurile aflate într-un regim vamal suspensiv sunt plasate în regim de import;

e) data stabilirii debitului pe bază de factură pentru prestările de servicii care dau loc la decontări sau plăți succesive, considerându-se efectuate în momentul expirării perioadelor aferente acestor decontări sau plăți;

f) data vânzării bunurilor către beneficiari, în cazul operațiunilor efectuate prin intermediari și consignație;

g) data emiterii documentelor care consemnează preluarea de către persoane impozabile a unor bunuri achiziționate sau fabricate de către acestea, pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea desfășurată de acestea sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane fizice sau juridice în mod gratuit;

h) data documentelor care confirmă prestarea de către persoane impozabile a unor servicii în scopuri care nu au legătură cu activitatea desfășurată de acestea sau pentru alte persoane fizice sau juridice în mod gratuit;

i) data colectării monedelor din mașină pentru mărfurile vândute prin mașini automate;

j) termenele de plată a ratelor prevăzute în contractele de leasing;

k) data la care bunurile exportate care s-au revândut sunt valorificate la intern;

l) data livrării pentru lucrările imobiliare care se finalizează într-un bun imobil.

4.2. Cotele de taxă pe valoarea adăugată

Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de **24%** şi se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operaţiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată.

Cota redusă a taxei pe valoarea adăugată este de **9%** şi se aplică asupra bazei de impozitare, pentru următoarele prestări de servicii şi/sau livrări de bunuri:

- dreptul de intrare la castele, muzee, case memoriale, monumente istorice, monumente de arhitectură şi arheologice, grădini zoologice şi botanice, târguri, expoziţii, cinematografe;
- livrarea de manuale şcolare, cărţi, ziare şi reviste, cu excepţia celor destinate exclusiv publicităţii;
- livrările de proteze de orice fel şi accesoriile acestora, cu excepţia protezelor dentare;
- livrările de produse ortopedice;
- medicamente de uz uman şi veterinar;
- cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcţie similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping.

Cota de taxă pe valoarea adăugată aplicabilă, ca regulă, este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator al taxei pe valoarea adăugată.

Cota aplicabilă pentru un import de bunuri este cea aplicată în interiorul ţării pentru livrarea aceluiaşi bun.

4.3. Termenul de plată a taxei pe valoarea adăugată

Potrivit prevederilor Codului fiscal, TVA se datorează **odată cu depunerea decontului lunar de TVA**, adică până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care s-a calculat TVA de plată. Ca excepţie, în cazul importurilor de bunuri, TVA se plăteşte la organul vamal, odată cu plata drepturilor de import.

4.4. Locul operațiunilor impozabile

Taxa pe valoarea adăugată este guvernată de **principiul teritorialității impunerii,** în sensul în care este aplicabil regimul legal al TVA din statul pe al cărui teritoriu este considerată a fi fost efectuată operațiunea impozabilă. De aceea, reglementarea legală în materie stabilește criteriile de determinare a locului efectuării operațiunii impozabile în raport de tipul operațiunii impozabile.

Locul efectuării operațiunii impozabile în cazul livrărilor de bunuri este:

- locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de beneficiar sau de un terț;
- locul unde se efectuează instalarea sau montajul, în cazul bunurilor care fac obiectul unei instalări sau montaj, indiferent dacă punerea în funcțiune este efectuată de către furnizor sau de altă persoană în contul său;
- locul unde se găsesc bunurile în momentul în care are loc livrarea, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate;
- locul de plecare al transportului de pasageri, în cazul în care livrările de bunuri sunt efectuate la bordul unui vapor sau avion;
- locul de plecare al transportului de pasageri, în cazul în care livrările de bunuri sunt efectuate într-un autocar sau tren, și pe partea din parcursul transportului de pasageri efectuat în interiorul țării.

Locul efectuării operațiunii impozabile în cazul prestărilor de servicii se determină în raport de calitatea de plătitor de TVA atât a prestatorului de servicii, cât și a beneficiarului de servicii. Astfel, dacă prestarea serviciilor se realizează în condițiile în care atât prestatorul, cât și beneficiarul sunt plătitori de TVA, ori numai beneficiarul este plătitor de TVA, atunci locul prestării serviciului este considerat sediul activității economice a beneficiarului de servicii. În ipoteza în care serviciile sunt prestate în condițiile în care beneficiarul de servicii nu este înregistrat ca plătitor de TVA, atunci locul prestării serviciului este sediul activității economice a prestatorului.

Legiuitorul reglementează o multitudine de excepții de la aceste două principii funcționale. Exemplificăm:

- locul unde bunul imobil este situat, pentru prestările de servicii efectuate în legătură directă cu un bun imobil;
- locul unde se efectuează transportul, în funcție de distanțele parcurse, în cazul serviciilor de transport altele decât cele de transport intracomunitar de bunuri;
- locul de plecare a unui transport intracomunitar de bunuri.

Pentru lista integrala a excepțiilor a se vedea art. 133 C.fisc.

4.5. Dreptul de deducere

Au dreptul de deducere a TVA numai persoanele impozabile înregistrate la organele fiscale ca plătitoare de TVA.

Dreptul de deducere[1] se exercită lunar, prin scăderea taxei deductibile din suma reprezentând TVA facturat (TVA colectat) pentru bunurile livrate şi/sau serviciile prestate.

Exercitarea dreptului de deducere nu se face pentru fiecare operaţiune, ci pentru ansamblul operaţiunilor realizate în cursul unei luni.

Dreptul de deducere a TVA se referă la:

---

[1] În vederea exercitării dreptului de deducere, plătitorii de TVA au obligaţia de a prezenta anumite documente:

a) pentru livrări de bunuri şi prestări de servicii în interiorul ţării – facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele agentului economic, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitoare de TVA;

b) pentru import de bunuri – declaraţia vamală de import sau actul constatator al organelor vamale;

c) pentru import de bunuri care beneficiază de suspendarea plăţii TVA în vamă:

- declaraţia vamală;
- documentul care confirmă achitarea TVA;
- în cazul compensării, decontul de TVA aferent lunii precedente, din care rezultă taxa de rambursat;
- nota contabilă prin care s-a efectuat compensarea.

d) pentru operaţiuni de leasing, corespunzător sumelor şi termenelor de plată prevăzute în contractele încheiate cu locatori/finanţatori din străinătate;

- documentul care confirmă achitarea TVA;
- în cazul compensării, decontul de TVA aferent lunii precedente, din care rezultă taxa de rambursat;
- nota contabilă prin care s-a efectuat compensarea.

e) pentru prestări de servicii contractate cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, pentru care locul prestării se consideră a fi în România:

- documentul care confirmă achitarea TVA;
- în cazul compensării, decontul de TVA aferent lunii precedente, din care rezultă taxa de rambursat;
- nota contabilă prin care s-a efectuat compensarea.

f) pentru livrarea unor bunuri diverse care au fost produse cu cel mult un an înaintea vânzării şi nu au fost niciodată utilizate:

- facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele agentului economic de către persoane impozabile înregistrate ca plătitoare de TVA;
- documentul care confirmă achitarea TVA.

a) achiziții de bunuri și servicii care se reflectă în cheltuielile de producție, de investiții sau de circulație, pentru care se deduce TVA, după cum urmează:

- materii prime și materiale;
- combustibilul și energia;
- piesele de schimb;
- obiectele de inventar și de natura mijloacelor fixe;
- alte bunuri și servicii reflectate în cheltuielile de producție, de investiții sau de circulație, după caz.

b) livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, scutite cu drept de deducere a TVA;

c) acțiuni de sponsorizare, publicitate, protocol, precum și pentru alte acțiuni prevăzute în legi, cu respectarea limitelor și destinațiilor prevăzute în acestea.

b) operațiuni desfășurate în străinătate care, dacă ar fi efectuate în România, ar da drept de deducere a TVA aferente achizițiilor respective. Prin operațiuni efectuate în străinătate se înțelege prestările de servicii pentru care locul prestării se situează în străinătate și livrările de bunuri pentru care locul livrării este situat în străinătate.

4.6. Operațiuni care nu beneficiază de dreptul de deducere

Indiferent de documentele justificative prezentate, **nu se poate beneficia de dreptul de deducere a TVA-ului** aferent intrărilor referitoare la:

a) operațiuni care nu au legătură cu activitatea economică a firmei;

b) bunuri/servicii achiziționate de firmă în contul clienților și care, apoi, se decontează acestora;

c) servicii de transport, hoteliere, alimentație publică și altele de aceeași natură, prestate pentru firmă, în eventualitatea în care obiectul de activitate este intermedierea în turism;

d) băuturi alcoolice și produse din tutun destinate acțiunilor de protocol.

§5. Obiectul sau materia impozabilă

5.1. Baza de impozitare la operațiunile interne

Pentru operațiunile interne[1], baza de impozitare a TVA se constituie din:

---

[1] *G. Ioniță și colab.*, Consultanța fiscală, Ed. Irecson, București, 2003.

a) tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau urmează a fi obținută de furnizor ori prestator de la cumpărător, beneficiar sau terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni, exclusiv TVA, din alte livrări de bunuri și prestări de servicii;

b) prețurile de achiziții sau prețul de cost aferente:

- bunurilor achiziționate sau fabricate de persoanele impozabile, utilizate în alte scopuri decât cele legate de activitatea desfășurată sau acordate gratuit peste limitele legale, dacă s-a dedus total sau parțial TVA;
- utilizării bunurilor persoanei impozabile în alte scopuri decât activitatea desfășurată sau în vederea utilizării în mod gratuit, peste limitele legale, dacă TVA a fost dedus total sau parțial;
- prestărilor de servicii efectuate în mod gratuit de persoana impozabilă, în alte scopuri decât activitatea desfășurată, pentru uzul personal al angajaților săi sau al altor persoane peste limitele legale, dacă TVA a fost dedus total sau parțial.

c) compensația pentru bunurile trecute din patrimoniul persoanelor impozabile în patrimoniul domeniului public;

d) compensația pentru efectuarea unor servicii, potrivit unui ordin emis de/sau în numele unei autorități publice;

e) diverse impozite și taxe, conform legii;

f) cheltuielile accesorii, cum ar fi:

- comisioanele;
- cheltuieli de ambalare, transport și asigurarea clientului;

g) contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate contractate în valută și decontate în lei, la cursul de schimb valutar din ziua plății, pentru care se întocmește, concomitent, factura fiscală în lei și în valută;

h) diferența de preț rezultată ca urmare a modificării cursului pieței valutare în vigoare la data încasării facturii față de cel utilizat la data facturării. Furnizorul, respectiv prestatorul, este obligat să emită factura fiscală în negru sau în roșu, după caz;

i) valoarea integrală a bunurilor livrate, chiar dacă prin contract se prevede plata în rate;

j) suma convenită prin contractul încheiat între părți în cazul locației de gestiune;

k) contravaloarea echipamentului de lucru și/sau de protecție suportată de salariați;

l) suma obținută din vânzarea bunurilor încredințate de plătitorul de TVA, în situația bunurilor vândute în regim de consignație. Pentru bunurile încredințate, plătitorii de TVA sunt obligați să emită facturi fiscale cel mai târziu în ultima zi a lunii în care s-a efectuat vânzarea;

m) suma reprezentând comisionul aplicat asupra vânzărilor de bunuri aparținând neplătitorilor de TVA sau scutiți de TVA;

n) tarifele sau prețurile negociate cu beneficiarii serviciilor turistice, pentru persoanele impozabile care prestează servicii de turism;

o) valoarea obținută din vânzarea bunurilor devenite proprietate, ca urmare a nerestituirii împrumutului, în cazul caselor de amanet;

p) prețul de achiziție pentru bunurile care devin proprietatea caselor de amanet și sunt utilizate în alte scopuri ce nu au legătură cu activitatea desfășurată sau pentru a li se pune la dispoziție în mod gratuit altor persoane fizice sau juridice peste limitele prevăzute de lege.

5.2. Elementele excluse din baza de impozitare

Se exclud din baza de impozitare:

a) rabaturile, remizele și alte reduceri de preț cu respectarea cumulată a următoarelor condiții:

- să fie efective și în sume exacte, în beneficiul clientului;
- să nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau o contrapartidă pentru o prestație oarecare;
- să fie reflectate în facturi fiscale sau alte documente legale.

b) penalizările și sumele percepute peste prețurile sau tarifele negociate, stabilite prin hotărâri judecătorești rămase definitive, solicitate pentru neîndeplinirea parțială sau totală a obligației contractuale;

c) dobânzile percepute pentru:

- plăți cu întârziere;
- vânzări cu plata în rate;
- operațiuni de leasing.

d) ambalajele de circulație (navete, butelii, sticle etc.) oferite la schimb între furnizorii de mărfuri și beneficiari;

e) ambalajele de circulație pentru care furnizorii primesc de la beneficiari garanții bănești în schimbul ambalajelor livrate.

5.3. Baza de impozitare pentru operațiunile de import

Baza de impozitare pentru un import de bunuri este constituită din valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislației vamale în vigoare, la care se adaugă taxele vamale, comisionul vamal, accizele și alte taxe, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, datorate pentru importul de bunuri.

Se cuprind, de asemenea, în baza de impozitare cheltuielile accesorii precum comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare care

intervin până la primul loc de destinație a bunurilor în România. Primul loc de destinație a bunurilor îl reprezintă destinația stipulată în documentul de transport sau orice alt document însoțitor al bunurilor, când acestea intră în România.

Baza de impozitare pentru importul de bunuri va exclude din calcul aceleași elemente care sunt excluse și în cazul operațiunilor interne.

Dacă suma folosită la stabilirea bazei de impozitare pentru un import de bunuri este exprimată în valută, aceasta se convertește în moneda națională a României, în conformitate cu metodologia folosită, pentru a stabili valoarea în vamă a bunurilor importate.

§6. Regimul fiscal aplicabil operațiunilor impozabile

Operațiunile impozabile pot fi:

a) **operațiuni taxabile**, pentru care se aplică cotele standard prevăzute de legiuitor, de 24%, 9% respectiv 5%. Acestea sunt operațiunile uzuale, care nu fac obiectul niciunei excepții legate de natura operațiunii ori a raportului juridic sau de calitatea subiectului plătitor de TVA;

b) **operațiuni scutite cu drept de deducere**, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată, dar este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile achiziționate. Asemenea operațiuni sunt:

- livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității, de către furnizor sau de altă persoană în contul său;
- livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său, cu excepția bunurilor transportate de cumpărătorul însuși și folosite la echiparea sau aprovizionarea ambarcațiunilor de agrement și avioanelor de turism sau a oricărui mijloc de transport de uz privat;
- prestările de servicii, inclusiv transportul și prestările de servicii accesorii transportului, legate direct de exportul de bunuri sau de bunurile plasate în regimuri vamale suspensive;
- transportul, prestările de servicii accesorii transportului, alte servicii direct legate de importul bunurilor, dacă valoarea acestora este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate[1];

---

[1] Pentru lista completă a operațiunilor scutite cu drept de deducere, a se vedea art. 143-144 C.fisc.

c) **operaţiuni scutite fără drept de deducere,** pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată şi nu este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile achiziţionate. Asemenea operaţiuni pot fi:

- spitalizarea, îngrijirile medicale, inclusiv veterinare, şi operaţiunile strâns legate de acestea, desfăşurate de unităţi autorizate pentru astfel de activităţi;
- prestările de servicii efectuate în cadrul profesiunii lor de către stomatologi şi tehnicieni dentari, precum şi livrarea de proteze dentare efectuată de stomatologi şi de tehnicienii dentari;
- prestările de îngrijire şi supraveghere efectuate de personal medical şi paramedical;
- transportul bolnavilor şi al persoanelor accidentate, în vehicule special amenajate în acest scop[1];

d) operaţiuni de import scutite de taxa pe valoarea adăugată, pentru care nu se datorează taxa pe valoarea adăugată în vamă. Asemenea operaţiuni sunt:

- importul şi achiziţia intracomunitară de bunuri a căror livrare în România este în orice situaţie scutită de taxa pe valoarea adăugată;
- achiziţia intracomunitară de bunuri al căror import în România este în orice situaţie scutită de taxă;
- importul, în regim diplomatic sau consular, al bunurilor scutite de taxe;
- importul de bunuri efectuat de reprezentanţele organismelor internaţionale şi interguvernamentale acreditate în România, precum şi de către cetăţenii străini angajaţi ai acestor organizaţii, în limitele şi în conformitate cu condiţiile precizate în convenţiile de înfiinţare a acestor organizaţii, potrivit procedurii stabilite prin norme;
- importul de bunuri de către forţele armate ale statelor străine membre NATO pentru uzul acestora sau al personalului civil însoţitor ori pentru aprovizionarea popotelor sau cantinelor, în cazul în care aceste forţe sunt destinate efortului comun de apărare;
- importul de gaze naturale prin sistemul de distribuţie a gazelor naturale şi importul de energie electrică;
- importul efectuat în porturi de către întreprinderi de pescuit maritim, de produse piscicole pescuite, neprelucrate sau după ce au fost conservate în vederea comercializării, dar înainte de livrare etc.

---

[1] Pentru lista completă a operaţiunilor scutite fără drept de deducere, a se vedea art. 141 C.fisc.

§7. Subiectele impozabile

Subiect impozabil este orice persoană care desfăşoară, de o manieră independentă şi indiferent de loc, activităţi economice de natura celor definite de lege, respectiv activităţile producătorilor, comercianţilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activităţile extractive, agricole şi activităţile profesiilor libere sau asimilate acestora, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Acţiunea independentă este esenţială pentru caracterul impozabil al unei operaţiuni economice. Nu acţionează de o manieră independentă angajaţii sau orice alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce priveşte condiţiile de muncă, remunerarea sau alte obligaţii ale angajatorului.

De asemenea, **instituţiile publice** nu sunt persoane impozabile pentru activităţile care sunt desfăşurate în calitate de autorităţi publice, chiar dacă pentru desfăşurarea acestor activităţi se percep cotizaţii, onorarii, redevenţe, taxe sau alte plăţi.

Per a contrario, instituţiile publice sunt persoane impozabile pentru activităţile desfăşurate în calitate de autorităţi publice, dacă tratarea lor ca persoane neimpozabile ar produce distorsiuni concurenţiale.

Instituţiile publice sunt persoane impozabile pentru activităţile desfăşurate în aceleaşi condiţii legale ca şi cele aplicabile operatorilor economici, chiar dacă sunt prestate în calitate de autoritate publică, precum şi pentru **activităţile** următoare:

a) telecomunicaţii;

b) furnizarea de apă, gaze, energie electrică, energie termică, agent frigorific şi altele de aceeaşi natură;

c) transport de bunuri şi de persoane;

d) servicii prestate de porturi şi aeroporturi;

e) livrarea de bunuri noi, produse pentru vânzare;

f) activitatea târgurilor şi expoziţiilor comerciale;

g) depozitarea;

h) activităţile organelor de publicitate comercială;

i) activităţile agenţiilor de călătorie;

j) activităţile magazinelor pentru personal, cantine, restaurante şi alte localuri asemănătoare;

k) operaţiunile posturilor publice de radio şi televiziune.

Sunt **asimilate instituțiilor publice**, în ceea ce privește regulile aplicabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, orice entități a căror înființare este reglementată prin legi sau hotărâri ale Guvernului, pentru activitățile prevăzute prin actul normativ de înființare, care nu creează distorsiuni concurențiale, nefiind desfășurate și de alte persoane impozabile.

§8. Obligațiile subiectelor impozabile (plătitorilor de taxă pe valoare adăugată)

Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere au obligații cu privire la:

8.1. Înregistrarea la organele fiscale

Orice persoană impozabilă care realizează operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată la organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală în următoarele situații:

a) înainte de realizarea oricărei operațiuni impozabile ori scutite cu drept de deducere, în mod obligatoriu, dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri peste plafonul de scutire de 35.000 euro prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată;

b) înainte de realizarea oricărei operațiuni impozabile ori scutite cu drept de deducere, în mod obligatoriu, dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri sub plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată, dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată;

c) înainte de realizarea oricărei operațiuni impozabile ori scutite cu drept de deducere, în mod obligatoriu, dacă depășește plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a depășit acest plafon;

d) după realizarea oricărei operațiuni impozabile ori scutite cu drept de deducere, în mod obligatoriu, dacă cifra de afaceri realizată este sub plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată, dar dorește să opteze pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.

Persoanele care realizează în exclusivitate operaţiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată, iar potrivit Codului fiscal îşi exercită dreptul de opţiune pentru taxarea acestora fie voluntar înainte de atingerea plafonului de 35.000 euro cifra de afaceri, fie obligatoriu după atingerea acestui plafon, trebuie să solicite înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

În cazul persoanelor înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, codul de înregistrare în scopuri de TVA are prefixul „RO".

Data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată este:

- data comunicării certificatului de înregistrare, ca regulă;
- data de întâi a lunii următoare pentru operaţiunile impozabile prin opţiune;
- data de întâi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită luarea în evidenţă ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să solicite scoaterea din evidenţă ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în caz de încetare a activităţii, în termen de 15 zile de la data actului în care se consemnează situaţia respectivă. Scoaterea din evidenţă ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată se va face începând cu data de întâi a lunii următoare depunerii declaraţiei de menţiuni.

8.2. Evidenţa operaţiunilor impozabile şi depunerea decontului

Persoanele impozabile, înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, au următoarele obligaţii din punct de vedere al evidenţei operaţiunilor impozabile:

- să ţină evidenţa contabilă potrivit legii, astfel încât să poată determina baza de impozitare şi taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri şi/sau prestările de servicii efectuate, precum şi cea deductibilă aferentă achiziţiilor;
- să asigure condiţiile necesare pentru emiterea documentelor, prelucrarea informaţiilor şi conducerea evidenţelor prevăzute de reglementările în domeniul taxei pe valoarea adăugată;
- să furnizeze organelor fiscale toate justificările necesare în vederea stabilirii operaţiunilor realizate atât la sediul principal, cât şi la subunităţi;
- să contabilizeze distinct veniturile şi cheltuielile rezultate din operaţiunile asocierilor în participaţiune. Drepturile şi obligaţiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului care contabilizează veniturile şi cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părţi. La sfârşitul

perioadei de raportare, veniturile şi cheltuielile, înregistrate pe naturi, se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie. Sumele decontate între părţi fără respectarea acestor prevederi se supun taxei pe valoarea adăugată, în cotele prevăzute de lege.

Persoanele înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată trebuie să întocmească şi să depună la organul fiscal competent, pentru fiecare perioadă fiscală, până la data de 25 a lunii următoare perioadei fiscale inclusiv, **decontul de taxă pe valoarea adăugată**, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanţelor Publice.

8.3. Calculul şi plata taxei pe valoarea adăugată

Orice persoană obligată la plata taxei pe valoarea adăugată poartă răspunderea pentru calcularea corectă şi plata la termenul legal a taxei pe valoarea adăugată către bugetul de stat şi pentru depunerea la termenul legal a deconturilor de taxă pe valoarea adăugată la organul fiscal competent.

Persoanele obligate la plata taxei trebuie să achite taxa pe valoarea adăugată datorată, stabilită prin decontul întocmit pentru fiecare perioadă fiscală la trezoreria în raza căreia îşi are sediul sau domiciliul fiscal.

Taxa pe valoarea adăugată pentru importuri de bunuri, cu excepţia celor scutite de taxa pe valoarea adăugată, se plăteşte la organul vamal, în conformitate cu regulile în vigoare privind plata drepturilor de import.

8.4. Reprezentantul fiscal

În cazul în care persoana care realizează operaţiuni taxabile nu are sediul sau domiciliul stabil în România, aceasta este obligată să desemneze un reprezentant fiscal domiciliat în România, care trebuie să îndeplinească obligaţiile ce îi revin ca plătitor de TVA.

Pentru ansamblul operaţiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere desfăşurate de persoana străină în România se admite doar un singur reprezentant fiscal.

Poate fi desemnată ca reprezentant fiscal orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitoare de TVA în România.

Desemnarea reprezentantului fiscal se face pe bază de cerere depusă de persoana străină, la organul fiscal unde reprezentantul propus este înregistrat ca plătitor de impozite şi taxe.

Cererea va fi însoțită de:

- declarația de începere a activității, care trebuie să cuprindă data, volumul și natura activității pe care o va desfășura în România;
- copie de pe actul de constituire în străinătate a persoanei impozabile respective;
- acceptul scris al persoanei propuse ca reprezentant fiscal, prin care acesta se angajează că va îndeplini obligațiile ce îi revin conform legii și precizează natura operațiilor și valoarea estimată a operațiunilor.

Pe baza cererii depuse, organul fiscal verifică îndeplinirea condițiilor legale și comunică decizia luată, în termen de cel mult 30 de zile de la data primirii cererii, atât persoanei străine, cât și persoanei propuse ca reprezentant fiscal.

În cazul acceptării cererii, concomitent cu transmiterea deciziei de aprobare, se indică și **codul fiscal atribuit reprezentantului fiscal.** Codul fiscal atribuit în calitate de reprezentant fiscal trebuie să fie diferit de codul fiscal atribuit pentru activitatea proprie pentru care a fost autorizat.

După acceptarea de către organul fiscal competent, reprezentantul fiscal este angajat pentru toate operațiunilor efectuate în România de persoana străină pe întreaga durată a mandatului său.

8.4.1. Activitățile reprezentantului fiscal

Obligațiile reprezentantului fiscal privind aplicarea TVA-ului aferent operațiunilor efectuate în România de către persoana străină sunt cele prevăzute de legislația română pentru plătitorii de TVA cu sediul în România.

Astfel, în relația cu persoana străină, reprezentantul fiscal va aplica următoarea **procedură:**

- persoana străină transmite reprezentantului fiscal factura externă, fără a preciza suma taxei datorate, destinația beneficiarului său și două copii ale acesteia;
- reprezentantul fiscal emite factura fiscală conform reglementărilor în vigoare în România, aplicând TVA asupra bazei de impozitare stabilite prin transformarea în lei a contravalorii în valută a livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii din factura externă, la cursul de schimb comunicat de B.N.R. din data emiterii facturii fiscale. Reprezentantul fiscal înscrie în facturile fiscale, la rubrica destinată furnizorului, denumirea și adresa reprezentantului fiscal, precum și numărul de cod fiscal românesc atribuit reprezentantului fiscal, aferent persoanei străine;
- reprezentantul fiscal transmite beneficiarului exemplarul original al facturii fiscale împreună cu factura externă originală, emisă de persoana străină;

- reprezentantul fiscal întocmeşte şi depune decontul de TVA doar pentru operaţiunile rezultate din activitatea desfăşurată în România de persoana străină pe care o reprezintă (în situaţia în care reprezentantul fiscal este mandatat de mai multe persoane străine, acesta va depune câte un decont pentru fiecare persoană străină pe care o reprezintă).

Pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului aferent bunurilor şi serviciilor achiziţionate pentru realizarea de operaţiuni scutite cu drept de deducere sau operaţiuni taxabile, reprezentantul fiscal trebuie, ca regulă generală, să deţină documentele originale prevăzute de lege.

Reprezentantul fiscal poate să justifice deducerea TVA şi pe baza fotocopiei facturii originale, dar cu aprobarea organului fiscal la care este înregistrat ca plătitor de TVA, dacă sunt îndeplinite următoarele **condiţii:**

- persoana străină justifică organului fiscal obligaţia legală impusă de ţara unde aceasta este stabilită, de a deţine facturi originale la sediul societăţii străine;
- fotocopiile sunt certificate de societatea străină pentru conformitate cu originalul;
- persoana străină trebuie să se angajeze, în scris, la cererea acestuia, pentru control.

Reprezentantul fiscal poate să **renunţe** la angajamentul asumat printr-o cerere adresată organului fiscal, în care trebuie să precizeze:

- ultimul decont de TVA pe care îl va depune în această calitate;
- data când va lua sfârşit mandatul său;
- dacă renunţarea la mandat se datorează încetării activităţii persoanei străine.

Aprobarea cererii de renunţare la angajamentul asumat de reprezentantul fiscal se va face de către organul fiscal, sub rezerva că acesta rămâne răspunzător de deficienţele ce vor fi descoperite ulterior, în situaţia în care acestea rezultă din vina lui sau din complicitatea dintre el şi persoana străină ori alte persoane.

Secţiunea a 8-a. Accizele

Accizele sunt taxe de consumaţie aplicate asupra producerii şi comercializării anumitor produse.

În sfera de aplicare a accizelor intră trei **categorii** de taxe desemnate ca atare de legiuitor:

- accizele armonizate;

- accizele;
- impozitul la țițeiul și la gazele naturale din producția internă.

Obligațiile plătitorilor de accize și condițiile producerii și comercializării produselor accizabile sunt tratate de reglementările legale separat pentru cele trei categorii de taxe de consumație.

§1. Accizele armonizate

Accizele armonizate sunt taxe speciale de consum care se datorează bugetului de stat, pentru următoarele produse provenite din producția internă sau din import:

- *alcool și băuturi alcoolice*
- *tutun prelucrat;*
- *produse energetice și electricitate.*

Acestea se numesc **produse accizabile.**

1.1. Subiectele impunerii

Subiect al impunerii pentru accize armonizate poate fi orice societate comercială sau persoană fizică care obține autorizație de **antrepozitar autorizat**[1]. Conform reglementărilor legale, producția și depozitarea produselor accizabile se poate face doar într-un antrepozit fiscal[2].

Antrepozitul fiscal[3] *este locul, aflat sub controlul autorității fiscale competente, unde produsele accizabile sunt produse, transformate, deținute, primite sau expediate în regim suspensiv, de către antrepozitarul autorizat, în exercițiul activității.*

1.1.1. Cererea de autorizare ca antrepozit fiscal

În vederea obținerii autorizației pentru ca un loc să funcționeze ca antrepozit fiscal, persoana care intenționează să fie antrepozitar autorizat pentru acel loc trebuie să depună o cerere la autoritatea fiscală competentă.

---

[1] Antrepozitarul autorizat este persoana fizică sau juridică autorizată de autoritatea fiscală competentă, în exercitarea activității acesteia, să producă, să transforme, să dețină, să primească și să expedieze produse accizabile, într-un antrepozit fiscal;

[2] Un antrepozit fiscal poate fi folosit numai pentru producerea și/sau depozitarea de produse accizabile.

[3] Un antrepozit fiscal poate funcționa numai pe baza autorizației valabile emise de autoritatea fiscală competentă.

Cererea trebuie să conțină informații și să fie însoțită de documente cu privire la:

- amplasarea și natura locului;
- tipurile și cantitatea de produse accizabile estimate a fi produse și/sau depozitate în decursul unui an;
- identitatea și alte informații cu privire la persoana care urmează să-și desfășoare activitatea ca antrepozitar autorizat.

La cererea formulată se vor anexa o copie a contractului de administrare sau a actelor de proprietate ale sediului unde locul este amplasat, iar atunci când solicitantul nu este proprietarul locului, cererea trebuie să fie însoțită de o declarație din partea proprietarului prin care se confirmă permisiunea de acces pentru personalul cu atribuții de control.

1.1.2. Condiții de autorizare

Autoritatea fiscală competentă eliberează autorizația de antrepozit fiscal pentru un loc, numai dacă sunt îndeplinite următoarele **condiții:**

a) locul urmează a fi folosit pentru producerea, îmbutelierea, ambalarea, primirea, deținerea, depozitarea și/sau expedierea produselor accizabile în regim suspensiv de accize;

b) locul este amplasat, construit și echipat astfel încât să nu permită scoaterea produselor accizabile din acest loc fără plata accizelor;

c) locul nu va fi folosit pentru vânzarea cu amănuntul a produselor accizabile;

d) în cazul unei persoane fizice care urmează să-și desfășoare activitatea ca antrepozitar autorizat, aceasta să nu fi fost condamnată în mod definitiv pentru evaziune fiscală, abuz de încredere, fals, uz de fals, înșelăciune, delapidare, mărturie mincinoasă, dare sau luare de mită, în România sau în oricare din statele străine în care aceasta a avut domiciliul/rezidența în ultimii 5 ani, să nu fi fost condamnată pentru o infracțiune dintre cele reglementate de Codul fiscal sau de procedură fiscală, de Codul vamal, de Legea evaziunii fiscale, de Legea contabilității sau de Legea societăților comerciale;

e) în cazul unei persoane juridice care urmează să-și desfășoare activitatea ca antrepozitar autorizat, administratorii acestor persoane juridice să nu fi fost condamnați în mod definitiv pentru abuz de încredere, fals, uz de fals, înșelăciune, delapidare, mărturie mincinoasă, dare sau luare de mită, în România sau în oricare din statele străine în care aceasta a avut domiciliul/rezidența în ultimii 5 ani, să nu fi fost condamnată pentru o infracțiune dintre cele reglementate de Codul fiscal sau de procedură

fiscală, de Codul vamal, de Legea evaziunii fiscale, de Legea contabilității sau de Legea societăților comerciale;

f) persoana care urmează să funcționeze ca antrepozitar autorizat să nu înregistreze obligații fiscale restante la bugetul de stat;

g) persoana care urmează să își desfășoare activitatea ca antrepozitar autorizat trebuie să facă dovada că poate îndeplini următoarele cerințe:

– să constituie în favoarea autorității competente o garanție pentru producția, transformarea și deținerea de produse accizabile în regim suspensiv de accize, precum și o garanție pentru circulația acestor produse în regim suspensiv de accize reprezentând 6% din valoarea accizelor care pot deveni exigibile la nivelul unui an;

– să instaleze și să mențină încuietori, sigilii, instrumente de măsură sau alte instrumente similare adecvate, necesare securității produselor accizabile amplasate în antrepozitul fiscal;

– să asigure menținerea sigiliilor aplicate sub supravegherea autorității competente sub forma și procedura prevăzute în normele metodologice;

– să țină evidențe exacte și actualizate cu privire la materiile prime, lucrările în derulare și produsele accizabile finite, produse sau primite în antrepozitele fiscale și expediate din antrepozitele fiscale, și să prezinte evidențele corespunzătoare, la cererea autorităților competente;

– să țină un sistem corespunzător de evidență a stocurilor din antrepozitul fiscal, inclusiv un sistem de administrare, contabil și de securitate;

– să asigure accesul autorității competente în orice zonă a antrepozitului fiscal, în orice moment în care antrepozitul fiscal este în exploatare și în orice moment în care antrepozitul fiscal este deschis pentru primirea sau expedierea produselor;

– să prezinte produsele accizabile pentru a fi inspectate de autoritatea competentă, la cererea acestora;

– să asigure în mod gratuit un birou în incinta antrepozitului fiscal, la cererea autorității competente;

– să cerceteze și să raporteze către autoritatea competentă orice pierdere, lipsă sau neregularitate cu privire la produsele accizabile;

– să înștiințeze autoritățile competente despre orice modificare ce intenționează să o aducă asupra datelor inițiale în baza cărora a fost emisă autorizația de antrepozitar, cu minimum 5 zile înainte de producerea modificării.

1.1.3. Emiterea sau respingerea cererii de autorizare

Dacă admite cererea de autorizare, autoritatea fiscală competentă are obligația notificării în scris a autorizării unui loc ca antrepozit fiscal, în termen de 60 de zile de la data depunerii documentației complete de autorizare[1].

Autorizația va conține următoarele:

– codul de accize atribuit antrepozitarului fiscal;
– elementele de identificare ale antrepozitarului autorizat;
– descrierea și amplasarea locului antrepozitului fiscal;
– tipul produselor accizabile și natura activității;
– capacitatea de depozitare, în cazul antrepozitelor fiscale utilizate numai pentru operațiuni de depozitare;
– nivelul garanției;
– perioada de valabilitate a autorizației.

În cazul antrepozitelor fiscale autorizate pentru depozitare, **capacitatea maximă de depozitare** a antrepozitului fiscal propus va fi determinată de comun acord cu autoritatea fiscală competentă. Odată determinată, aceasta nu va putea fi depășită, în condițiile autorizării existente. Dacă această capacitate de depozitare depășește maximul stabilit în autorizație, va fi necesar ca, în termen de 15 zile de la modificarea capacității de depozitare inițiale, să se solicite o aprobare pentru circumstanțele schimbate.

În cadrul perioadei de valabilitate a autorizației, aceasta poate fi modificată la inițiativa autorității sau a antrepozitarului autorizat cu precizarea motivelor care determină modificarea

Autoritatea poate **respinge**, motivat, pentru neîndeplinirea tuturor condițiilor legale, cererea de autorizare. Persoana nemulțumită poate contesta această decizie, conform prevederilor legislației privind contenciosul administrativ.

Emiterea autorizației este *intuitu personae*, ea nefiind transferabilă. Atunci când are loc vânzarea locului sau a afacerii[2], autorizația nu va fi

---

[1] Antrepozitarul autorizat poate renunța la autorizația pentru un antrepozit fiscal, prin depunerea la autoritatea fiscală competentă a unei înștiințări în scris, cu minimum 60 de zile înaintea datei când renunțarea produce efecte.

[2] Prin vânzarea afacerii se înțelege schimbarea acționarilor/asociaților majoritari ai persoanei juridice autorizate ca antrepozitar, indiferent de modul de organizare și de forma de proprietate a acestuia.

transferată în mod automat noului proprietar. Noul posibil antrepozitar autorizat trebuie să depună o nouă cerere de autorizare.

1.1.4. Revocarea, anularea, suspendarea autorizației

Autoritatea fiscală competentă **revocă** autorizația pentru un antrepozit fiscal, în următoarele **situații:**

- în cazul unui antrepozitar autorizat, persoană fizică, dacă:

1. persoana a decedat;

2. persoana a fost condamnată printr-o hotărâre judecătorească definitivă, în România sau într-un stat străin, pentru abuz de încredere, fals, uz de fals, înşelăciune, delapidare, mărturie mincinoasă, dare sau luare de mită, evaziune fiscală.

3. activitatea desfăşurată este în situație de faliment sau lichidare.

- în cazul unui antrepozitar autorizat, care este persoană juridică, dacă:

1. în legătură cu persoana juridică a fost inițiată o procedură de faliment sau de lichidare; sau

2. oricare dintre administratorii persoanei juridice a fost condamnat printr-o hotărâre judecătorească definitivă, în România sau într-un stat străin pentru abuz de încredere, fals, uz de fals, înşelăciune, delapidare, mărturie mincinoasă, dare sau luare de mită, evaziune fiscală;

- autoritatea fiscală competentă revocă sau anulează autorizația pentru un antrepozit fiscal, dacă antrepozitarul autorizat nu respectă oricare dintre obligațiile stabilite imperative în sarcina acestuia de lege;

- când antrepozitarul încheie un act de vânzare a locului;

- antrepozitarul autorizat înregistrează obligații fiscale restante la bugetul general consolidat mai vechi de 60 de zile față de termenul legal de plată.

Autoritatea fiscală competentă **anulează** autorizația pentru un antrepozit fiscal atunci când i-au fost oferite informații inexacte sau incomplete în legătură cu autorizarea antrepozitului fiscal, precum şi în cazul în care s-a pronunțat o hotărâre definitivă şi irevocabilă pentru săvârşirea unor infracțiuni la regimul produselor accizabile.

Autoritatea fiscală competentă **suspendă** autorizația pentru un antrepozit fiscal astfel:

a) pe o perioadă de 1-6 luni, în cazul în care s-a constatat săvârşirea uneia dintre faptele contravenționale ce atrag suspendarea autorizației;

b) până la soluționarea definitivă a cauzei penale în cazul în care a fost făcută o sesizare penală referitoare la faptele incriminate ca infracțiuni la regimul produselor accizabile.

Dacă autoritatea fiscală competentă hotărăşte **suspendarea, revocarea sau anularea autorizaţiei de antrepozit fiscal**, aceasta va trimite către antrepozitarul deţinător al autorizaţiei o notificare cu privire la această decizie. Antrepozitarul autorizat nemulţumit poate contesta decizia de suspendare, revocare sau anulare a autorizaţiei pentru un antrepozit fiscal, potrivit normelor din Codul de procedură fiscală referitoare la contestarea actului administrativ fiscal.

Decizia de suspendare, revocare sau anulare a autorizaţiei de antrepozit fiscal îşi produce efecte de la data comunicării.

Contestarea deciziei de suspendare, revocare sau anulare a autorizaţiei de antrepozit fiscal suspendă efectele juridice ale acestei decizii pe perioada soluţionării contestaţiei în procedură administrativă.

În cazul anulării autorizaţiei, cererea pentru o nouă autorizaţie poate fi depusă numai după o perioadă de cel puţin 5 ani de la data anulării.

În cazul revocării autorizaţiei, cererea pentru o nouă autorizaţie poate fi depusă numai după o perioadă de cel puţin 6 luni de la data revocării.

Antrepozitarii autorizaţi, cărora le-a fost suspendată, revocată sau anulată autorizaţia şi care deţin stocuri de produse accizabile la data suspendării, revocării ori anulării autorizaţiei, pot valorifica produsele înregistrate în stoc – materii prime, semifabricate, produse finite – numai cu acordul autorităţii fiscale competente.

În cazul în care antrepozitarul autorizat doreşte să renunţe la autorizaţia pentru un antrepozit fiscal, acesta are obligaţia să notifice acest fapt la autoritatea fiscală competentă cu cel puţin 60 de zile înainte de data de la care renunţarea la autorizaţie îşi produce efecte.

1.1.5. Obligaţiile antrepozitarului autorizat

Orice antrepozitar autorizat are obligaţia de a îndeplini următoarele **cerinţe**:

- să depună la autoritatea fiscală competentă, dacă se consideră necesar, o garanţie[1], în cazul producţiei, transformării şi deţinerii de produse

---

[1] După acceptarea condiţiilor de autorizare a antrepozitului fiscal, antrepozitarul autorizat depune la autoritatea fiscală competentă o garanţie care să asigure plata accizelor care pot deveni exigibile.

Garanţiile pot fi: depozite în numerar, ipoteci, garanţii reale şi personale.

Valoarea garanţiei va fi analizată periodic, pentru a reflecta orice schimbări în volumul afacerii, în activitatea antrepozitarilor autorizaţi sau în nivelul de accize datorat (art. 198 C.fisc.).

accizabile, precum şi o garanţie obligatorie pentru circulaţia acestor produse; garanţia pentru circulaţia produselor accizabile se constituie pentru produsele deplasate în regim suspensiv şi este valabilă pe întreg teritoriul Comunităţii Europene;

- să instaleze şi să menţină încuietori, sigilii, instrumente de măsură sau alte instrumente similare adecvate, necesare asigurării securităţii produselor accizabile amplasate în antrepozitul fiscal;
- să ţină evidenţe exacte şi actualizate cu privire la materiile prime, lucrările în derulare şi produsele accizabile finite, produse sau primite în antrepozitele fiscale şi expediate din antrepozitele fiscale, şi să prezinte evidenţele corespunzătoare, la cererea autorităţilor fiscale;
- să ţină un sistem corespunzător de evidenţă a stocurilor din antrepozitul fiscal, inclusiv un sistem de administrare, contabil şi de securitate;
- să asigure accesul autorităţilor fiscale competente în orice zonă a antrepozitului fiscal, în orice moment în care antrepozitul fiscal este în exploatare şi în orice moment în care antrepozitul fiscal este deschis pentru primirea sau expedierea produselor;
- să prezinte produsele accizabile pentru a fi inspectate de autorităţile fiscale competente, la cererea acestora;
- să asigure, în mod gratuit, un birou în incinta antrepozitului fiscal, la cererea autorităţilor fiscale competente;
- să cerceteze şi să raporteze către autorităţile fiscale competente orice pierdere, lipsă sau neregularitate cu privire la produsele accizabile;
- să înştiinţeze autorităţile fiscale competente cu privire la orice extindere sau modificare propusă a structurii antrepozitului fiscal, precum şi a modului de operare în acesta, care poate afecta cuantumul garanţiei constituite;
- să înştiinţeze autoritatea fiscală competentă despre orice modificare adusă datelor iniţiale în baza cărora a fost emisă autorizaţia de antrepozit fiscal, în termen de 30 zile de la data înregistrării modificării.

1.2. Obiectul sau materia impozabilă

Obiectul impunerii îl reprezintă „produsele accizabile". În cazul accizelor armonizate, produsele accizabile supuse acestei categorii impozit indirect sunt:

A. Berea

Berea reprezintă orice produs încadrat la codul NC 2203 00[1] sau orice produs care conține un amestec de bere și de băuturi nealcoolice, încadrat la codul NC 2206 00, având, și într-un caz, și în altul, o concentrație alcoolică mai mare de 0,5% în volum.

Pentru berea produsă de micii producători independenți, care dețin instalații de fabricație cu o capacitate nominală anuală care nu depășește 200.000 hl, se aplică **accize specifice reduse**. Același regim se aplică și pentru berea importată de la micii producători independenți, cu o capacitate nominală anuală care nu depășește 200.000 hl.

Fiecare antrepozitar autorizat ca producător de bere are obligația de a depune la organul fiscal teritorial la care este înregistrat ca antrepozitar autorizat, până la data de 15 ianuarie a fiecărui an, o **declarație pe propria răspundere** privind capacitățile de producție pe care le deține.

Beneficiază de **nivelul redus al accizelor** toți agenții economici mici producători care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: sunt agenți economici producători de bere care, din punct de vedere juridic și economic, sunt independenți față de orice alt agent economic producător de bere; utilizează instalații fizice distincte de cele ale altor fabrici de bere; folosesc spații de producție diferite de cele ale oricărui alt agent economic producător de bere și nu funcționează sub licența de produs a altui agent economic producător de bere.

În situația în care antrepozitarul autorizat pentru producția de bere, care beneficiază de nivelul redus al accizelor, își mărește capacitatea de producție, prin achiziționarea de noi capacități sau extinderea celor existente, acesta va înștiința în scris organul fiscal despre modificările produse, va calcula și va vărsa la bugetul de stat accizele, în cuantumul corespunzător noii capacități de producție, începând cu luna imediat următoare celei în care a avut loc punerea în funcțiune a acesteia.

Este **exceptată** de la plata accizelor berea fabricată de persoana fizică și consumată de către aceasta și membrii familiei sale, cu condiția să nu fie vândută.

---

[1] Codul NC reprezintă poziția tarifară, subpoziția tarifară sau codul tarifar, conform Nomenclaturii Combinate din Tariful vamal de import al României.

B. Vinurile sunt:

a) vinuri liniştite, care cuprind toate produsele încadrate la codurile NC 2204 şi 2205, cu excepţia vinului spumos, şi care:

1. au o concentraţie alcoolică mai mare de 1,2% în volum, dar care nu depăşeşte 15% în volum, şi la care alcoolul conţinut în produsul finit rezultă în întregime din fermentare; sau

2. au o concentraţie alcoolică mai mare de 15% în volum, dar care nu depăşeşte 18% în volum, au fost obţinute fără nici o îmbogăţire, şi la care alcoolul conţinut în produsul finit rezultă în întregime din fermentare.

b) vinuri spumoase, care cuprind toate produsele încadrate la codurile: NC 2204 10; 2204 21 10, 2204 29 10 şi 2205, şi care:

1. sunt prezentate în sticle închise, cu un dop tip ciupercă, fixat cu ajutorul legăturilor sau care sunt sub presiune datorată dioxidului de carbon în soluţie egală sau mai mare de 3 bari; şi

2. au o concentraţie alcoolică care depăşeşte 1,2% în volum, dar care nu depăşeşte 15% în volum, şi la care alcoolul conţinut în produsul finit rezultă în întregime din fermentare.

Este **exceptat** de la plata accizelor vinul fabricat de persoana fizică şi consumat de către aceasta şi membrii familiei sale, cu condiţia să nu fie vândut.

C. Băuturi fermentate, altele decât bere şi vinuri sunt:

a) alte băuturi fermentate liniştite care se încadrează la codurile NC 2204 şi 2205 şi care nu sunt prevăzute în categoria vinurilor liniştite, ca şi toate produsele încadrate la codurile NC 2206 00, cu excepţia altor băuturi fermentate spumoase, având:

1. o concentraţie alcoolică ce depăşeşte 1,2% în volum, dar nu depăşeşte 10% în volum; sau

2. o concentraţie alcoolică ce depăşeşte 10% în volum, dar nu depăşeşte 15% în volum, şi la care alcoolul conţinut în produsul finit rezultă în întregime din fermentare.

b) alte băuturi fermentate spumoase care se încadrează la codurile: NC 2206 00 31; 2206 00 39; 2204 10; 2204 21 10; 2204 29 10 şi 2205, care sunt prezentate în sticle închise cu un dop tip ciupercă, fixat cu ajutorul legăturilor sau care sunt sub presiune datorată dioxidului de carbon în soluţie egală sau mai mare de 3 bari, şi care:

1. au o concentraţie alcoolică care depăşeşte 1,2% în volum, dar nu depăşeşte 13% în volum; sau

2. au o concentrație alcoolică care depășește 13% în volum, dar nu depășește 15% în volum și la care alcoolul conținut în produsul finit rezultă în întregime din fermentare.

Sunt **exceptate** de la plata accizelor băuturile fermentate, altele decât bere și vinuri, fabricate de persoana fizică și consumate de către aceasta și membrii familiei sale, cu condiția să nu fie vândute.

D. Produse intermediare:

Produsele care au o concentrație alcoolică ce depășește 1,2% în volum, dar nu depășește 22% în volum, și care se încadrează la codurile: NC 2204, 2205 și 2206 00;

Se consideră produse intermediare și orice băutură fermentată liniștită care are o concentrație alcoolică ce depășește 5,5% în volum și care nu rezultă în întregime din fermentare, și orice băutură fermentată spumoasă care are o concentrație alcoolică ce depășește 8,5% în volum și care nu rezultă în întregime din fermentare.

E. Alcool etilic

Alcool etilic reprezintă:

a) toate produsele care au o concentrație alcoolică ce depășește 1,2% în volum și care sunt încadrate la codurile NC 2207 și 2208, chiar atunci când aceste produse fac parte dintr-un produs încadrat la alt capitol al nomenclaturii combinate;

b) produsele care au o concentrație alcoolică ce depășește 22% și care sunt cuprinse la codurile NC 2204, 2205 și 2206 00;

c) țuică și rachiuri de fructe;

d) orice alt produs, în soluție sau nu, care conține băuturi spirtoase potabile.

Sunt supuse accizelor reduse cu 50% țuica și rachiurile de fructe fabricate de persoana fizică și consumate de către aceasta și membrii familiei sale, în limita unei cantități de 50 litri de produs pentru fiecare gospodărie individuală/an, cu concentrația alcoolică de 100% în volum.

Beneficiază, de asemenea, de nivelul redus al accizelor micile distilerii care sunt independente din punct de vedere juridic și economic de orice altă distilerie, nu funcționează sub licența de produs a unei alte distilerii și realizează o producție de alcool etilic și/sau distilate, inclusiv țuică și rachiuri, de până la 10 hl alcool pur pe an – exclusiv cantitățile realizate în sistem de prestări servicii pentru gospodăriile individuale și este autorizată ca antrepozit fiscal.

F. Tutun prelucrat:

a) ţigarete;

b) ţigări şi ţigări de foi;

c) tutun de fumat:

Se consideră **ţigarete:**

a) rulourile de tutun destinate fumatului ca atare şi care nu sunt ţigări sau ţigări de foi;

b) rulourile de tutun care se pot introduce într-un tub de hârtie de ţigarete, prin simpla mânuire neindustrială;

c) rulourile de tutun care se pot înfăşura în hârtie de ţigarete, prin simpla mânuire neindustrială;

d) orice produs care conţine parţial alte substanţe decât tutunul, dar care respectă criteriile prevăzute la lit. a), b) sau c).

Se consideră **ţigări sau ţigări de foi**, dacă se pot fuma ca atare, după cum urmează:

a) rulourile de tutun care conţin tutun natural;

b) rulourile de tutun care au un înveliş exterior din tutun natural;

c) rulourile de tutun care au o umplutură din amestec tăiat fin, înveliş exterior de culoarea normală a unei ţigări, care acoperă complet produsul, inclusiv filtrul, dar exclusiv muştiucul, dacă este cazul, şi un liant, cu condiţia ca:

1. învelişul şi liantul să fie din tutun reconstituit;

2. masa unitară a rolei de tutun, excluzând filtrul sau muştiucul, să nu fie sub 1,2 grame; şi

3. învelişul să fie fixat în formă de spirală, cu un unghi ascuţit de minimum 30 grade faţă de axa longitudinală a ţigării.

d) rulourile de tutun, care au o umplutură din amestec tăiat fin, înveliş exterior de culoare normală a unei ţigări, din tutun reconstituit, care acoperă complet produsul, inclusiv filtrul, dar exclusiv muştiucul, dacă este cazul, cu condiţia ca:

1. masa unitară a ruloului, excluzând filtrul şi muştiucul, să fie egală sau mai mare de 2,3 grame; şi

2. circumferinţa ruloului de tutun de minimum o treime din lungimea ţigării să nu fie sub 34 mm.

e) orice produs care conţine parţial alte substanţe decât tutunul, dar care respectă criteriile de la lit. a), b), c) sau d) şi are învelişul din tutun natural, învelişul şi liantul din tutun reconstituit sau învelişul din tutun reconstituit.

Se consideră **tutun de fumat:**

a) tutunul tăiat sau fărâmițat într-un alt mod, răsucit sau presat în bucăți, și care poate fi fumat fără prelucrare industrială;

b) deșeurile de tutun prelucrate pentru vânzarea cu amănuntul;

c) orice produs care conține parțial alte substanțe decât tutunul, dacă produsul respectă criteriile de la lit. a) sau b).

Se consideră tutun de fumat fin tăiat destinat rulării în țigarete:

a) tutunul de fumat pentru care mai mult de 25% din greutate o reprezintă particulele de tutun ce au o lățime sub 1 mm;

b) tutunul de fumat pentru care mai mult de 25% din greutate o reprezintă particulele de tutun ce au o lățime mai mare de 1 mm, dacă tutunul de fumat este vândut sau destinat vânzării pentru rularea țigaretelor.

G. Produse energetice pentru care se datorează accize sunt:

a) benzina cu plumb cu codurile: NC 2710 11 31; 2710 11 51 și 2710 11 59;

b) benzina fără plumb cu codurile: NC 2710 11 41; 2710 11 45 și 2710 11 49;

c) motorina cu codurile: NC 2710 19 41; 2710 19 45 și 2710 19 49;

d) păcura cu codurile: NC 2710 19 61; 2710 19 63; 2710 19 65 și 2710 19 69;

e) gazul petrolier lichefiat cu codurile: NC 2711 12 11 până la 2711 19 00;

f) gazul natural cu codurile NC 2711 11 00 și 2711 21 00;

g) petrol lampant cu codurile NC 2710 19 21 și 2710 19 25;

h) cărbune și cocs cu codurile NC 2701, 2702 și 2704

Produsele energetice, altele decât cele mai sus-menționate, sunt supuse unei acize dacă sunt destinate a fi utilizate, puse în vânzare sau utilizate drept combustibil sau carburant. Nivelul accizei va fi fixat în funcție de destinație, la nivelul aplicabil combustibilului pentru încălzit sau carburantului echivalent.

Pe lângă produsele accizabile mai sus-arătate, orice produs destinat a fi utilizat, pus în vânzare sau utilizat drept carburant sau ca aditiv ori pentru a crește volumul final al carburanților este impozitat drept carburant. Nivelul accizei va fi cel prevăzut pentru benzina cu plumb.

Orice alt produs accizabil, cu excepția turbei, destinat a fi utilizată, pus în vânzare sau utilizat pentru încălzire, este accizat cu acciza aplicabilă produsului energetic echivalent.

Consumul de produse energetice în incinta unui loc de producție de produse energetice nu este considerat fapt generator de accize atunci când

se efectuează în scopuri de producție. Când acest consum se efectuează în alte scopuri decât cel de producție și, în special, pentru propulsia vehiculelor, se consideră ca un fapt generator de accize.

Gaz natural

Gazul natural va fi supus accizelor, iar accizele vor deveni exigibile la momentul furnizării de către distribuitorii sau redistribuitorii autorizați potrivit legii direct către consumatorii finali. Operatorii economici autorizați în domeniul gazului natural au obligația de a se înregistra la autoritatea competentă. Atunci când gazul natural este furnizat în România de un distribuitor sau de un redistribuitor din alt stat membru, care nu este înregistrat în România, acciza devine exigibilă la furnizarea către consumatorul final și va fi plătită de o societate desemnată de acel distribuitor sau redistribuitor, care trebuie să fie înregistrată la autoritatea competentă din România.

Cărbune, cocs și lignit

Cărbunele, cocsul și lignitul vor fi supuse accizelor care vor deveni exigibile la momentul livrării de către operatorii economici producători sau de către operatorii economici care efectuează achiziții intracomunitare ori care importă astfel de produse. Acești operatori economici au obligația să se înregistreze la autoritatea competentă, în condițiile prevăzute în normele metodologice.

Energie electrică

Energia electrică va fi supusă accizelor, iar acciza va deveni exigibilă la momentul furnizării energiei electrice către consumatorii finali.

Prin derogare de la regula generală, nu se consideră ca fiind fapt generator de accize consumul de energie electrică utilizat pentru menținerea capacității de a produce, de a transporta și de a distribui energie electrică, în limitele stabilite de Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei.

Atunci când energia electrică este furnizată în România de un distribuitor sau de un redistribuitor din alt stat membru, care nu este înregistrat în România, acciza devine exigibilă la furnizarea către consumatorul final și va fi plătită de o societate desemnată de acel distribuitor sau redistribuitor, care trebuie să fie înregistrată la autoritatea competentă din România.

1.3. Produse accizabile scutite de plata accizelor

1.3.1. Scutiri generale

Produsele accizabile sunt scutite de plata accizelor, atunci când sunt destinate pentru:

- livrarea în contextul relațiilor consulare sau diplomatice;
- organizațiile internaționale recunoscute ca atare de către autoritățile publice ale României, în limitele și în condițiile stabilite prin convențiile internaționale, care pun bazele acestor organizații, sau prin acorduri încheiate la nivel statal sau guvernamental;
- forțele armate aparținând oricărui stat-parte la Tratatul Atlanticului de Nord, cu excepția Forțelor Armate ale României.

De asemenea, accizele nu se aplică pentru importul de produse accizabile aflate în bagajul călătorilor și al altor persoane fizice, cu domiciliul în România sau în străinătate, în limitele și în conformitate cu cerințele prevăzute de legislația vamală în vigoare.

1.3.2. Scutiri pentru alcool etilic și alte produse alcoolice

Sunt scutite de la plata accizelor alcoolul etilic și alte produse alcoolice atunci când sunt:

- complet denaturate, conform prescripțiilor legale;
- denaturate și utilizate pentru producerea de produse care nu sunt destinate consumului uman;
- utilizate pentru producerea oțetului cu codul NC 2209;
- utilizate pentru producerea de medicamente;
- utilizate pentru producerea de arome alimentare ce au o concentrație ce nu depășește 1,2% în volum, destinate preparării de alimente sau băuturi nealcoolice;
- utilizate în scop medical în spitale și farmacii;
- utilizate direct sau ca element al produselor semifabricate pentru producerea de alimente cu sau fără cremă, cu condiția ca în fiecare caz concentrația de alcool să nu depășească 8,5 litri de alcool pur la 100 kg de produs ce intră în compoziția ciocolatei și 5 litri de alcool pur la 100 kg de produs ce intră în compoziția altor produse;

1.3.3. Scutiri pentru produse energetice și energie electrică

Sunt scutite de la plata accizelor:

a) produsele energetice livrate în vederea utilizării drept combustibil pentru motor pentru aeronave, altele decât aviația turistică în scop privat.

Prin aviație turistică în scop privat se înțelege utilizarea unei aeronave de către proprietarul său sau de către persoana fizică ori juridică ce o deține cu titlu de închiriere sau cu un alt titlu, în alte scopuri decât cele comerciale și, în special, altele decât transportul de persoane ori de mărfuri sau prestări de servicii cu titlu oneros ori pentru nevoile autorităților publice;

b) produsele energetice livrate în vederea utilizării drept combustibil pentru motor pentru navigația în apele comunitare și pentru navigația pe căile navigabile interioare, inclusiv pentru pescuit, altele decât pentru navigația ambarcațiunilor private de agrement. De asemenea, este scutită de la plata accizelor și electricitatea produsă la bordul ambarcațiunilor. Prin ambarcațiune privată de agrement se înțelege orice ambarcațiune utilizată de către proprietarul său sau de către persoana fizică ori juridică ce o deține cu titlu de închiriere sau cu un alt titlu, în alte scopuri decât cele comerciale și, în special, altele decât transportul de persoane sau de mărfuri ori prestări de servicii cu titlu oneros sau pentru nevoile autorităților publice[1].

1.4. Faptul generator și exigibilitatea accizelor armonizate

1.4.1. Faptul generator

Produsele accizabile sunt supuse accizelor în momentul producerii lor în România sau la momentul importului lor în țară.

1.4.2. Exigibilitatea

Principiul de bază în judecarea exigibilității în materia accizelor la produsele accizabile produse în România este legat de tratamentul juridic al „regimului suspensiv". Astfel, un produs accizabil fabricat într-un antrepozit fiscal, depozitat într-un antrepozit fiscal ori deplasat între două antrepozite fiscale nu este supus accizelor[2]. Practic, produsul nu este supus accizelor atâta timp cât nu este valorificat. Valorificarea se realizează în momentul eliberării pentru consum în condițiile eliberării produselor accizabile din antrepozitul fiscal unde au fost fabricate sau depozitate.

---

[1] Pentru lista completă a produselor energetice scutite de accizare, a se vedea prevederile art. 206^{20} C.fisc.

[2] Producția și/sau depozitarea produselor accizabile, acolo unde acciza nu a fost plătită, poate avea loc numai într-un antrepozit fiscal.

În materia importului[1] accizele sunt exigibile la momentul realizării importului.

1.4.3. Momentul exigibilității accizelor

Pentru orice produs accizabil, acciza devine exigibilă la data când produsul este eliberat pentru consum în România.

În **cazul pierderilor sau lipsurilor**, acciza pentru un produs accizabil devine exigibilă la dată când se constată o pierdere sau o lipsă a produsului accizabil. Plata accizei nu se datorează dacă pierderea sau lipsa intervine în perioada în care produsul accizabil se află într-un regim suspensiv și sunt îndeplinite oricare dintre următoarele **condiții**:

- produsul nu este disponibil pentru a fi folosit în România datorită vărsării, spargerii, incendierii, inundațiilor sau altor cazuri de forță majoră, dar numai în situația în care autorității fiscale competente i se prezintă dovezi satisfăcătoare cu privire la evenimentul respectiv, împreună cu informația privind cantitatea de produs care nu este disponibilă pentru a fi folosită în România;
- produsul nu este disponibil pentru a fi folosit în România datorită evaporării sau altor cauze care reprezintă rezultatul natural al producerii, deținerii sau deplasării produsului, dar numai în situația în care cantitatea de produs care nu este disponibilă pentru a fi folosită în România nu depășește limitele prevăzute în norme.

În cazul unui **produs accizabil**, care are dreptul de a fi scutit de accize, acciza devine exigibilă la data la care produsul este utilizat în orice scop care nu este în conformitate cu scutirea.

---

[1] Import reprezintă orice intrare de produse accizabile în România, cu excepția:

- plasării produselor accizabile importate sub un regim vamal suspensiv în România;
- distrugerii sub supravegherea autorității vamale a produselor accizabile;
- plasării produselor accizabile în zone libere, în condițiile prevăzute de legislația vamală în vigoare.

Se consideră, de asemenea, import:

- scoaterea unui produs accizabil dintr-un regim vamal suspensiv, în cazul în care produsul rămâne în România;
- utilizarea în scop personal în România a unor produse accizabile plasate în regim vamal suspensiv;
- apariția oricărui alt eveniment care generează obligația plății drepturilor vamale de import.

În cazul unui **produs energetic**, pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă, acciza devine exigibilă la data la care uleiul mineral este oferit spre vânzare sau la care este utilizat drept combustibil sau carburant.

În cazul unui **produs accizabil**, pentru care acciza nu a fost anterior exigibilă şi care este depozitat într-un antrepozit fiscal pentru care se revocă sau se anulează autorizaţia, acciza devine exigibilă la data revocării sau anulării autorizaţiei.

1.5. Plata accizelor armonizate

Accizele armonizate se datorează de către antrepozitarii autorizaţi pentru două categorii de produse: produse accizabile fabricate în antrepozite fiscale ori importate în teritoriul vamal al României şi produse accizabile supuse marcării[1] cu timbre, banderole sau etichete.

1.5.1. Responsabilităţile antrepozitarilor autorizaţi în legătură cu plata accizelor

1.5.1.1. Depunerea declaraţiilor de accize şi calculul accizelor

Orice plătitor de accize are obligaţia de a depune la autoritatea fiscală competentă o declaraţie de accize pentru fiecare lună în care este valabilă autorizaţia de antrepozit fiscal, indiferent dacă se datorează sau nu plata accizei pentru luna respectivă.

Declaraţiile de accize se depun la autoritatea fiscală competentă de către antrepozitarii autorizaţi până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei la care se referă declaraţia.

---

[1] Potrivit Codului fiscal, produsele accizabile supuse marcării sunt: produse intermediare, alcool etilic şi produse din tutun. Produsele accizabile supuse marcării pot fi liberate pentru consum sau pot fi importate pe teritoriul României numai dacă acestea sunt marcate cu timbre, banderolă sau etichete. Marcajele se eliberează numai de către autoritatea fiscală competenţa către importatori de produse supuse marcajului sau producători interni de produse supuse marcajului. Antrepozitarul autorizat va aplica marcajul la loc vizibil, pe ambalajul individual al produsului accizabil, respective pe pachet, cutie sau sticlă, astfel încât deschiderea ambalajului să deterioreze marcajul. Responsabilitatea aplicării revine antrepozitarului autorizat în cazul produselor accizabil supuse marcării produse pin România şi producătorului extern în cazul importurilor de produse accizabile. În această din urmă situaţie, importatorul român va transmite producătorului extern marcajele în vederea aplicării efective a acestora pe produsele accizabile contractate. Potrivit C. fisc. produsele accizabile supuse marcării nu pot fi depozitate în antrepozite fiscale de depozitare.

În situațiile utilizării produselor accizabile în interiorul antrepozitului fiscal altfel decât pentru producția proprie ori al deținerii în afara regimului suspensiv a produselor accizabile care nu au fost introduse în sistemul de accizare, antrepozitarul autorizat trebuie să depună imediat o declarație de accize la autoritatea fiscală competentă și, prin derogare de la regimul de drept comun acciza se plătește a doua zi după depunerea declarației.

Orice antrepozitar autorizat, obligat la plata accizelor, poartă răspunderea pentru calcularea corectă a accizelor[1].

1.5.1.2. Plata accizelor la bugetul de stat

Accizele sunt venituri la bugetul de stat. Termenul de plată al accizelor este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care acciza devine exigibilă.

În cazul importului unui produs accizabil, care nu este plasat într-un regim suspensiv momentul plății accizelor este momentul înregistrării declarației vamale de import.

1.5.1.3. Obligația de plată a accizelor pe durata deplasării

Așa cum am arătat mai sus, deplasarea produselor accizabile între două antrepozite fiscale ori dintr-un antrepozit fiscal în afara țării etc. înseamnă menținerea produselor accizabile într-un regim suspensiv.

În cazul oricărei fapte care determină încălcarea regimului juridic strict reglementat pentru deplasarea produselor accizabile, acciza se datorează de către persoana care a expediat produsul accizabil.

Orice persoană care expediază un produs accizabil aflat în regim suspensiv este exonerată de obligația de plată a accizelor pentru acel produs, dacă primește de la antrepozitul fiscal primitor un document administrativ de însoțire, certificat în mod corespunzător.

Dacă o persoană care a expediat un produs accizabil aflat în regim suspensiv nu primește documentul administrativ de însoțire certificat în termen de 45 de zile de la data expedierii produsului, are datoria de a înștiința în următoarele 5 zile autoritatea fiscală competentă cu privire la acest fapt și de a plăti accizele pentru produsul respectiv în termen de 7 zile de la data expirării termenului de primire a acelui document.

Nivelul accizelor este stabilit în euro pe unitatea de măsură specifică fiecărui produs accizabil: hectolitru, tonă, kg, bucată etc.

---

[1] Art. 297 C.fisc.

Codul fiscal prevede **reguli speciale de calcul al nivelului accizelor pentru ţigarete**. Astfel, pentru ţigarete, acciza datorată este egală cu suma dintre acciza specifică şi acciza *ad valorem*, dar nu mai puţin de 91% din acciza aferentă ţigaretelor din categoria de preţ cea mai vândută, care reprezintă acciza minimă. Când suma dintre acciza specifică şi acciza ad valorem este mai mică decât acciza minimă, se plăteşte acciza minimă.

Semestrial, Ministerul Economiei şi Finanţelor va stabili nivelul accizei minime în funcţie de evoluţia accizei aferente ţigaretelor din categoria de preţ cea mai vândută.

Acciza specifică se calculează în echivalent euro pe 1.000 de ţigarete.

Acciza *ad valorem* se calculează prin aplicarea procentului legal stabilit, asupra preţului maxim de vânzare cu amănuntul[1].

Preţul maxim de vânzare cu amănuntul este un element important în comercializarea ţigaretelor, pe baza lui legiuitorul stabilind două reguli extreme de importante:

- interzicerea vânzării, de către orice persoană, a ţigaretelor pentru care nu s-au stabilit şi declarat preţuri maxime de vânzare cu amănuntul.
- interzicerea vânzării de ţigarete, de către orice persoană, la un preţ ce depăşeşte preţul maxim de vânzare cu amănuntul, declarat.

§2. Accizele

2.1. Subiectele impunerii

Plătitori de accize pentru produsele accizabile expuse mai jos la „Obiectul sau materia impozabilă" sunt agenţii economici – persoane juridice, asociaţii familiale şi persoane fizice autorizate – care produc sau importă astfel de produse.

Plătitori de accize sunt şi persoanele fizice care introduc în ţară autoturisme şi autoturisme de teren, inclusiv rulate, precum şi iahturi şi bărci cu sau fără motor pentru agrement.

---

[1] Preţul maxim de vânzare cu amănuntul este preţul la care produsul este vândut altor persoane decât comercianţi şi care include toate taxele şi impozitele.

Preţul maxim de vânzare cu amănuntul pentru orice marcă de ţigarete se stabileşte de către persoana care produce ţigaretele în România sau care importă ţigaretele şi este adus la cunoştinţa publică în conformitate cu cerinţele prevăzute de norme.

2.2. Obiectul sau materia impozabilă

Următoarele produse sunt supuse accizelor[1]:
- cafea;
- confecții din blănuri naturale;
- articole din cristal;
- bijuterii din aur și/sau din platină;
- produse de parfumerie;
- motoare cu capacitate de peste 25 CP destinate iahturilor și altor nave și ambarcațiuni pentru agrement;
- arme de vânătoare și arme de uz individual;
- iahturi și bărci cu sau fără motor pentru agrement.

Scutiri de la plata accizelor:

- produsele exportate direct de agenții economici producători sau prin agenți economici care își desfășoară activitatea pe bază de comision. Beneficiază de regimul de scutire numai produsele exportate, direct sau prin agenți economici comisionari, de către producătorii care dețin în proprietate utilajele și instalațiile de producție necesare pentru realizarea acestor produse;
- produsele aflate în regimuri vamale suspensive, conform prevederilor legale în domeniu. Pentru produsele aflate în aceste regimuri, scutirea se acordă cu condiția depunerii de către agentul economic importator a unei garanții egale cu valoarea accizelor aferente. Această garanție va fi restituită agentului economic numai cu condiția încheierii în termen a regimului vamal acordat. Nu intră sub incidența acestor prevederi autoturismele, autoturismele de teren, inclusiv rulate, atunci când aceste bunuri sunt plasate în baza unor contracte de leasing ce se derulează în condițiile prevăzute de lege, în regim vamal de tranzit, de admitere temporară sau de import, pe durata contractului de leasing;
- orice produs importat, provenit din donații sau finanțat direct din împrumuturi nerambursabile, precum și din programe de cooperare științifică și tehnică, acordat instituțiilor de învățământ, sănătate și cultură, ministerelor, altor organe ale administrației publice, structurilor patronale și sindicale reprezentative la nivel național, asociațiilor și fundațiilor de

[1] Codul NC reprezintă poziția tarifară, subpoziția tarifară sau codul tarifar, conform Nomenclaturii Combinate din Tariful Vamal de Import al României.

utilitate publică, de către guverne străine, organisme internaționale și organizații nonprofit și de caritate;

- produsele livrate la rezerva de stat și la rezerva de mobilizare, pe perioada în care au acest regim.

2.3. Plata accizelor

2.3.1. Nivelul și calculul accizei

În cazul cafelei verzi, pentru intervalul 2007-2011, acciza va fi descrescătoare, echivalentul în lei a 612 euro/t pentru 2007, 459 euro/t pentru 2008, 306 euro/t pentru 2009, 153 euro/t pentru 2010, 0 euro/t pentru 2011.

În cazul cafelei prăjite, inclusiv al cafelei cu înlocuitori, pentru intervalul 2007-2011, acciza va fi descrescătoare, echivalentul în lei a 900 euro/t pentru 2007, 675 euro/t pentru 2008, 450 euro/t pentru 2009, 225 euro/t pentru 2010, 0 euro/t pentru 2011

În cazul cafelei solubile, pentru intervalul 2007-2011, acciza va fi de asemenea descrescătoare, echivalentul în lei a 3600 euro/t pentru 2007, 2700 euro/t pentru 2008, 1800 euro/t pentru 2009, 900 euro/t pentru 2010, 0 euro/t pentru 2011.

Pentru toate celelalte produse accizabile, modul de calcul este asemănător cu cel arătat pentru produsele din cafea și sunt reglementate în anexele 1-5 la Titlul VII din Codul fiscal.

2.3.2. Declarațiile de accize

Orice agent economic plătitor de accize are obligația de a depune la autoritatea fiscală competentă o declarație de accize pentru fiecare lună, indiferent dacă se datorează sau nu plata accizei pentru luna respectivă.

Declarațiile de accize se depun la autoritatea fiscală competentă, de către agenții economici plătitori, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei la care se referă declarația.

2.3.3. Momentul exigibilității accizei

Momentul exigibilității accizei intervine:

- pentru produsele din producția internă, la data efectuării livrării, la data acordării produselor ca dividende sau ca plată în natură, la data la care au fost consumate pentru reclamă și publicitate și, respectiv, la data înstrăinării ori utilizării în oricare alt scop decât comercializarea;

B.C.U. „M. EMINESCU" IAȘI

- pentru produsele importate, la data înregistrării declarației vamale de import;
- pentru produsele provenite din teritoriul comunitar, la momentul recepționării acestora.

2.3.4. Plata la bugetul de stat

Accizele se plătesc la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care acciza devine exigibilă.

Pentru produsele accizabile, provenite din import, plata se face la momentul înregistrării declarației vamale de import.

Pentru produsele accizabile provenite din teritoriul comunitar, plata accizelor se face în ziua lucrătoare imediat următoare celei în care au fost recepționate.

§3. Impozitul la țițeiul și la gazele naturale din producția internă

Pentru țițeiul și gazele naturale din producția internă, agenții economici autorizați, potrivit legii, datorează bugetului de stat impozit în momentul livrării.

Impozitul datorat este:

– pentru țiței – 4 euro/tonă;

Momentul exigibilității impozitului la țițeiul din producția internă intervine la data efectuării livrării.

3.1. Scutiri

Sunt scutite de plata acestor impozite cantitățile de țiței și gaze naturale din producția internă, exportate direct de agenții economici producători.

3.2. Declarațiile de impozit

Orice agent economic, plătitor de impozit la țițeiul și la gazele naturale din producția internă, are obligația de a depune la autoritatea fiscală competentă o declarație de impozit pentru fiecare lună, indiferent dacă se datorează sau nu plata impozitului pentru luna respectivă.

Declarațiile de impozit se depun la autoritatea fiscală competentă de către agenții economici plătitori, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei la care se referă declarația.

Secțiunea a 9-a. Taxele vamale

§1. Scurt istoric

1.1. Codul vamal din 1978

Prin Legea nr. 30/1978[1] s-a adoptat Codul vamal al României, care a intrat în vigoare în 1979. Acest cod stabilea un cadru unitar al regimului vamal și al desfășurării activității vamale.

Codul vamal din 1978 cuprindea următoarele capitole:

I. Dispoziții generale

II. Dispoziții privind exportul și importul

III. Introducerea sau scoaterea de bunuri din țară în afara activității de comerț exterior

IV. Trecerea temporară a mărfurilor și celorlalte bunuri peste frontiera de stat

V. Tranzitul și alte operațiuni vamale

VI. Porturi și zone libere

VII. Introducerea sau scoaterea de bunuri din țară de persoanele fizice

VIII. Organizarea activității vamale. Atribuții și răspunderi

IX. Răspunderi și sancțiuni

X. Dispoziții finale

De asemenea, în 1981 a fost adoptat **Regulamentul vamal** care cuprindea normele de procedură și alte norme privind activitatea vamală în România. Acesta a fost aprobat prin Decretul nr. 337/1981[2].

După anul 1989 au urmat câteva modificări succesive ale tarifului vamal de import. Hotărârea Guvernului nr. 673/1991 aduce unele modificări importante, reluate în Ordonanța nr. 26/1993. Astfel, noul tarif se aplică la toate mărfurile care fac obiectul importurilor. La importurile din țările cu care se întreține relații comerciale pe baza unor convenții sau înțelegeri internaționale, aplicarea taxelor vamale se face potrivit prevederilor acestora. Taxele vamale sunt percepute *ad valorem* și se aplică la valoarea în vamă a mărfurilor importate.

De asemenea, trebuie amintit faptul că începând cu 1 mai 1992 a fost liberalizată atât activitatea de import, cât și cea de export, acestea nemaifiind monopol de stat.

---

[1] B.Of. nr. 115 din 28 decembrie 1978.

[2] B.Of. nr. 90-91 din 27 noiembrie 1981.

1.2. Codul vamal din 1997

Urmare a importantelor mutații în sfera activităților economice, a alinierii legislației vamale la legislația țărilor membre Uniunii Europene, s-a impus necesitatea emiterii unui Cod și Regulament vamal care să corespundă noii etape de dezvoltare economică a României. Celor două documente, dată fiind importanța lor în aplicarea politicii vamale românești, trebuie să li se acorde o atenție deosebită.

Caracterul lor tehnic, corelarea lor cu unele reglementări generale și specifice anumitor domenii sectoriale ale societății românești precum comerțul exterior, transporturile, tehnicile bancare și internaționale, pe de o parte, iar pe de altă parte, nevoia de armonizare la legislația europeană face ca apariția acestora să nu întârzie câtuși de puțin.

Dar în 1997 apare un nou Cod și Regulament vamal (Legea nr. 141 din 24 iulie 1997 privind Codul Vamal al României, respectiv Hotărârea Guvernului nr. 626 din 6 octombrie 1997 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Codului vamal al României).

Articolul 1 din Codul vamal prevedea: „Codul vamal se aplică în mod uniform și nediscriminatoriu pe întreg teritoriul României.

Prevederile cuprinse în respectivul cod se aplicau tuturor lucrurilor introduse sau scoase din țară de către persoane fizice sau juridice".

Reflectând principiul de drept, că legea se aplică pe teritoriul în care statul respectiv își exercită suveranitatea, incidența Codului vamal se întindea asupra întregului teritoriu al țării.

Faptul că „se aplică uniform și nediscriminatoriu" însemna că normele sale sunt unice și generale, cu aceeași forță juridică, pe întreg teritoriul țării, iar incidența lor nu are în vedere persoanele juridice și fizice, în mod individual, ci ca o consecință a egalității legii, ea fiind unică pentru toți.

Toate lucrurile care intră sau ies din țară sunt supuse prevederilor Codului vamal, chiar și lucrurile care nu generează taxe vamale sunt supuse prevederilor Codului vamal, prin exercitarea asupra acestora a atribuțiilor de politică economică sau de protecție a economiei naționale, ce revin autorității vamale.

Codul vamal reglementează în cuprinsul său, acolo unde este cazul, prin norme precise, limitele și interferențele între diverse organe care acționează în punctele de control de la frontieră și, ulterior, în cadrul operațiunilor de vămuire. Principiul aplicabil identificării organului competent este cel al priorității sesizării.

Codul vamal din 1997 era destul de diferit față de Codul vamal din 1978, el fiind adaptat noilor cerințe economico-sociale și politice ale României.

Prima diferență sesizabilă era aceea a numărului și denumirii capitolelor.

Astfel că noul Cod vamal cuprindea următoarele capitole:

I. Dispoziții generale
II. Sistemul instituțional al autorității vamale
III. Relații și informații privind reglementările vamale
IV. Principii de bază pentru aplicarea reglementărilor vamale
V. Etape ale operațiunii de vămuire
VI. Regimuri vamale definitive
VII. Regimuri vamale suspensive
VIII. Alte destinații vamale
IX. Datoria vamală
X. Sancțiuni
XI. Dispoziții finale și tranzitorii

Articolul 3 din Codul vamal enumera și definea o serie de termeni în vederea aplicării „prevederilor prezentului cod" (exemple: reglementări vamale, persoană, autoritate vamală, bunuri, vămuire, liber de vamă, control vamal, debitor vamal, tarif vamal, decizie vamală, statut vamal etc.).

„Dreptul de vamă" constituie pentru fiecare stat un atribut ce derivă din exercitarea suveranității asupra teritoriului său. Aria de aplicare a acestui drept al statului, împreună cu normele materiale și procedurale, care formează în ansamblu „dreptul vamal", coincide cu teritoriul unui stat.

§2. Integrarea sistemului vamal românesc în sistemul Uniunii Europene

În economia mondială contemporană, relațiile economice internaționale dețin un rol foarte important în creșterea economică a statelor, în dezvoltarea social-politică a interdependențelor în care sunt atrase toate statele lumii, indiferent de mărime, gradul lor de dezvoltare economică sau orânduirea lor socială.

Ca o **caracteristică importantă a dezvoltării economice contemporane**, integrarea economică constituie un proces de adâncire a interdependențelor economice dintre statele independente și suverane, pe baza unor acorduri interguvernamentale, procesul având un caracter voluntar, liber consimțit, neimpus din afară.

Astfel că, la 25 martie 1967, s-a semnat, la Roma, **Tratatul cu privire la crearea Comunității Europene (CEE)** care se înscrie pe linia continuării procesului de integrare economică din Europa Occidentală,

cuprinzând o sferă mai mare de probleme decât tratatul de la Paris din 1951 care a pus bazele CECO.

O măsură importantă cuprinsă în tratat viza formarea uniunii vamale şi adoptarea unei politici comerciale comune faţă de terţi, care presupunea printre altele:

a. înlăturarea completă, dar treptată, a taxelor vamale de import şi de export în relaţiile comerciale dintre ţările semnatare, atât pentru produsele industriale, cât şi pentru produsele agricole;

b. instituirea unui regim fiscal comun în ţările membre, adică un regim similar de impozite indirecte;

c. înlăturarea completă, dar treptată, a restricţiilor cantitative şi a barierelor netarifare din calea comerţului, reciproc al statelor membre, pentru a se asigura o liberă circulaţie a mărfurilor în interiorul comunităţii;

d. instituirea unui tarif vamal comun faţă de terţi şi armonizarea legislaţiilor vamale ale ţărilor vecine pentru a se aplica uniform de către acestea.

Astfel că, la 1 iulie 1968, aceste obiective ale Tratatului de la Roma, în general, au fost realizate.

Noua Europă trebuia să constituie o Europă organizată, dotată cu o reală capacitate de acţiune în domeniile economic, politic, diplomatic şi militar, adică să poată dispune de o combinaţie de factori pentru a avea trecere în faţa statelor puternic industrializate din exteriorul ei precum SUA, Japonia.

În februarie 1992, la Maastricht, statele Comunităţii Europene semnează relansarea europeană prin **Tratatul asupra Uniunii Europene**. Acest proiect permite menţinerea viabilităţii fiecăreia dintre ţări în contextul modificării problemelor şi a unei crescânde interdependenţe între state.

România, prin relaţiile sale comerciale, de cooperare economică şi tehnico-ştiinţifică cu statele Comunităţii Europene, derulate pe baza unor acorduri şi aranjamente încheiate în perioada anilor 1970-1992, demonstrează spiritul de integrare europeană. Astfel că în 1982, România şi-a exprimat disponibilitatea negocierii unui acord mai cuprinzător cu CEE vizând comerţul şi cooperarea comercială şi economică dintre părţi, negocieri finalizate în 1991.

Datorită acestor negocieri şi acorduri, o serie de produse româneşti au fost beneficiarele unor preferinţe vamale generalizate, chiar dacă acestea, pentru România, au fost mai restrânse decât cele acordate altor ţări cu un grad de dezvoltare apropiat.

Transformările democratice în plan politic, economic şi social care au avut loc în ultimii ani în ţările din Europa Centrală şi de Est au creat

premisele pentru aşezarea pe baze noi a relaţiilor acestor state cu Comunităţile Europene şi statele membre. În acest sens s-a conturat un nou concept privind apropierea şi integrarea treptată a ţărilor din această zonă geografică în structurile europene prin încheierea de acorduri de asociere, denumite şi Acorduri Europene.

Referitor la ţara noastră putem spune că în decembrie 1991 au avut loc la Bucureşti, o serie de discuţii exploratorii privind încheierea unui acord de asociere a României la Comunităţile Europene şi statele membre ale acestora. De fapt, negocierile s-au desfăşurat pe parcursul a şase runde (mai-noiembrie 1992), fiind finalizate prin parafarea Acordului European consemnând asocierea dintre România, pe de o parte şi Comunităţile Europene şi statele membre ale acestora, pe de altă parte, la 17 noiembrie 1992 şi, ulterior, prin semnarea acestui Acord la 1 februarie 1993, la Bruxelles.

Obiectivele Acordului European instituind o asociere între România, pe de o parte şi Comunităţile Europene şi statele membre ale acestora (denumite în continuare Comunitatea Europeană sau pe scurt – Comunitatea) pe de altă parte, care a intrat în vigoare la 1 februarie 1996, sunt următoarele:

- să stabilească instituţii adecvate pentru a face asociere efectivă;
- să asigure cadrul pentru integrarea treptată a României în Comunitate, scop în care România va acţiona pentru îndeplinirea condiţiilor necesare;
- să asigure un cadru adecvat dialogului politic între părţi, care să permită dezvoltarea unor legături politice strânse;
- să promoveze dezvoltarea comerţului, precum şi relaţiile economice între părţi, sprijinind astfel dezvoltarea economică în România;
- să sprijine România în eforturile sale de realizare a tranziţiei către o economie de piaţă şi de consolidare a democraţiei;
- să asigure baza pentru cooperarea economică, socială, financiară şi culturală. Asocierea cuprinde o perioadă de tranziţie cu o durată de maximum 10 ani, în care România şi Comunitatea vor stabili treptat o zonă de liber schimb, bazată pe obligaţii reciproce şi echilibrate în concordanţă cu prevederile prezentului Acord şi conform cu cele de GATT.

Acordul de asociere cuprinde: 1 preambul, 9 titluri cu 19 anexe şi 7 protocoale.

Potrivit art. 70 din Acordul de asociere, între problemele avute în vedere în armonizarea legislaţiei române cu cea din cadrul Comunităţii, un loc important îl ocupă realizarea armonizării sistemului vamal al

României cu cel comunitar. Cooperarea în domeniul vamal cuprinde, în special, următoarele:

a. schimbul de informații;

b. introducerea unui document administrativ unic și a nomenclaturii combinate (declarația vamală în detaliu și codificarea mărfurilor la nivel de opt cifre în tariful vamal)

c. simplificarea controlului și a formalităților legate de transportul de mărfuri

d. asistența reciprocă în domeniul vamal.

Dar la 1 februarie 1995 intră în vigoare **Acordul de asociere a României cu Comunitățile Europene,** ratificat prin Legea nr. 20/1993, ale cărei obiective urmăresc în principal:

- să asigure un cadru adecvat pentru dialogul politic între părți;

- să promoveze dezvoltarea comerțului, precum și relațiile economice armonioase între părți, sprijinind astfel dezvoltarea economică a României.

Referitor la libera circulație a mărfurilor, se prevede crearea graduală, în decursul perioadei de tranziție, a unei zone libere de schimb, bazată pe obligații reciproce și echilibrate. În această perioadă, circulația mărfurilor între părțile contractante este concepută în mod diferit, în funcție de natura produselor, de gradul lor de sensibilitate, de tipul instrumentelor care le protejează.

Sub unele aspecte, taxele vamale de import aplicate în comunitate unor produse industriale originare din România urmează să fie abolite progresiv, după un calendar bine stabilit și care prevede mai multe etape de aplicare.

Conform aceluiași Acord, România se obligă ca la importurile produselor industriale originare din Uniunea Europeană să elimine restricțiile tarifare și cantitative în mod treptat tot pe baza unui grafic eșalonat.

De asemenea, se acordă posibilitatea luării unor măsuri excepționale, pe durată limitată, constând în majorarea taxelor vamale la import care să nu depășească însă de 25% *ad valorem*, iar valoarea totală a importurilor supuse unor asemenea taxe se să nu depășească 15% din totalul importurilor de produse industriale din imunitate.

Condiția de bază a integrării economice a țării noastre, armonizarea legislației prezente și viitoare, reprezintă un obiectiv prioritar al momentului.

Armonizarea legislației vizează în special legea vamală. Integrarea alături de celelalte laturi ale economiei naționale necesită un efort financiar și valutar deosebit. Acest efort este sprijinit în plan extern, în cadrul

cooperării financiare, de o serie de instituții europene prin diverse programe.

În Tratatul de la Maastricht, modificat în iunie 1997 prin tratatul semnat la Amsterdam, în octombrie 1997, art. 3 prezintă acțiunile comunității astfel încât la punctul a) avem „înlăturarea dintre statele membre a taxelor vamale și restricțiilor cantitative la intrarea și ieșirea mărfurilor, precum și a oricăror alte mărfuri care au același efect".

Tot în această parte putem face referire și la obiectivele instituției vamale și sincronizarea acestora la acordurile și convențiile la care România a aderat.

Din definiția vămii dată în primul articol al Convenției internaționale privind armonizarea controlului mărfurilor în frontieră, reies obiectivele pe care această instituție le are de realizat.

Principalele obiective pe care instituția vamală le urmărește în înfăptuirea politicii vamale sunt:

- controlul mijloacelor de transport care trec frontiere;
- controlul mărfurilor importate, exportate sau tranzitate;
- vămuirea mărfurilor și perceperea drepturilor și taxelor la import și export, precum și vămuirea mărfurilor de tranzit;
- aplicarea normelor vamale pentru persoanele fizice;
- controlul și vămuirea coletelor sosite pe adresa instituțiilor (întreprinderilor sau persoanelor fizice);
- constatarea și sancționarea contravențiilor la trecerea bunurilor peste frontieră;
- aplicarea altor legi și reglementări privind importul, exportul și tranzitul mărfurilor.

Printre **acordurile și convențiile** la care România a aderat și care, direct sau indirect, sunt aplicate de Administrația vamală a României, putem menționa:

- Convenția vamală internațională TIR;
- Convenția CMR;
- Convenția CPD;
- Recomandările ONU privind transportul mărfurilor periculoase;
- Convenția vamală privind importul temporar al mărfurilor destinate a fi prezentate la târguri, expoziții, congrese și alte manifestări similare – Convenția ATA;
- Convenția vamală privind importul temporar al vehiculelor rutiere comerciale.

În strânsă legătură cu aderarea la Uniunea Europeană, în anul 2006 a fost adoptat noul Cod vamal al României, prin Legea nr. 86/2006, ale cărei norme de aplicare au fost aprobate prin H.G. nr.707/2006. Noua reglementare vamală legiferează regimul vamal cu respectarea tuturor condiționărilor și limitelor impuse de apartenența României la Uniunea Europeană.

§3. Politica vamală, componentă a politicii fiscal-comerciale

3.1. Conceptul de politică vamală

Politica vamală reprezintă o componentă importantă a politicii comerciale.

Politica comercială cuprinde ansamblul normelor adoptate de stat ca atribut al suveranității sale, pentru reglementarea comportamentului persoanelor autorizate în raporturile lor comerciale internaționale. Politica comercială determină modul de conexare a economiei naționale la economia mondială prin norme de ordin administrativ, fiscal, vamal și valutar.

De asemenea, mai putem sublinia faptul că politica comercială a oricărui stat face parte integrantă din politica sa economică generală, îndeplinind, în condițiile economiei mondiale contemporane, o funcție majoră în mecanismul interdependențelor economice internaționale.

Politica vamală reprezintă deci o parte importantă a politicii comerciale care cuprinde totalitatea reglementărilor și normelor emise de stat prin instituțiile abilitate care vizează intrarea sau ieșirea în și din țară a mărfurilor care implică:

- controlul mărfurilor și mijloacelor de transport, cu ocazia trecerii frontierei vamale;
- îndeplinirea formalităților vamale;
- impunerea vamală prin plata creanțelor vamale;
- alte formalități specifice, reglementate prin acte normative. Prin politica comercială pe care o practică, statul urmărește să realizeze un anumit grad de permeabilitate a frontierei vamale față de mărfurile de origine străină, corespunzător necesităților de protecție a producției indigene. De asemenea, prin politica comercială, statul urmărește să orienteze și să stimuleze dezvoltarea producției pentru export.

Politica vamală dispune de o serie de **mijloace specifice** care se grupează în două mari categorii: mijloace economico-financiare și mijloace de tehnică și procedură vamală.

Politica vamală a României este caracterizată prin interdependența și subordonarea ei față de politica economică a statului, contribuind la realizarea obiectivelor principale ale acesteia: dezvoltarea potențialului economic și integrarea României cu relațiile comerciale internaționale.

Pentru politica vamală este mai important și potențialul economic al țării, acesta determinând oferta de export și cererea de import. Aceste două elemente au rolul de a stabili poziția României în cadrul sistemului comercial internațional.

Realizarea acestor două obiective principale presupune în cadrul politicii vamale adoptarea unor măsuri prin care să se obțină nu numai reducerea restricțiilor tarifare și netarifare, ce soluționează schimburile comerciale dintre state, dar și protejarea economiei naționale.

Gradul de realizare a obiectivelor depinde în principal, de abilitatea guvernanților în a menține echilibrul între cele două instrumente de politică vamală. Acestea din urmă sunt:

- legile, codurile și reglementările vamale, ca factor care diferențiază modul de aplicare a politicilor vamale între statele lumii;
- tarifele vamale, principalul instrument prin care se realizează impunerea vamală, cuprinzând procentual nivelul taxei vamale ce se percepe asupra mărfurilor importate sau exportate, în funcție de procedurile aplicate, reprezintă mijlocul indirect prin care este protejată economia statului, datorită faptului că taxa vamală înscrisă în acest tarif reprezintă restricția comercială cea mai larg utilizată în practicile de comerț exterior, dar și cea mai veche ca aplicabilitate.

România practică o politică vamală preferențială cu caracter tarifar. Acest lucru presupune acceptarea de reduceri sau chiar eliminarea taxelor vamale la unele importuri din state sau uniuni vamale cu care sunt încheiate anumite acorduri.

De asemenea, negocierile convențiilor comerciale reprezintă modalitatea principală de stabilire a concesiilor tarifare și netarifare pe care statele înțeleg să și le acorde.

Tariful vamal reprezintă principalul mijloc de negociere, dar el este caracterizat și de rolul pe care îl are în protecția economiei naționale.

Pe lângă documentele interne există și o serie de documente externe cu implicații absolute în politica vamală a României și anume:

- Protocolul de Aderare la Acordul General pentru Tarife și Comerț;
- Acordul European de asociere dintre România și Comunitățile Europene și statele membre ale Comunității Europene, pe de altă parte;

- Acordul între statele Asociației Europene a Liberului Schimb și România.

Tot aici putem vorbi și de **sistemul vamal.**

Acesta poate fi definit ca fiind acea structură complexă care cuprinde pârghiile utilizate de stat pentru influențarea activității vamale, metodele administrative și de conducere, cadrul instituțional alcătuit din instituții și organe cu atribuții în domeniul vamal, cadrul juridic (format din legi, decrete, hotărâri) și alte reglementări cu caracter normativ în domeniul activității vamale.

Obiectivele principale, la nivel de economie națională, pe care le are sistemul vamal sunt:

- apărarea intereselor economice ale statului;
- întocmirea de statistici în activitatea de comerț exterior;
- înfăptuirea politicii fiscale a statului;
- încurajarea activităților de export prin diferite forme și mijloace.

Spațiul în care acționează sistemul vamal poartă denumirea de **teritoriu vamal.**

Teritoriul vamal este teritoriul în interiorul căruia este în vigoare un anumit regim vamal, o anumită legislație vamală.

De regulă, teritoriul vamal corespunde teritoriului național al statului. Dar, în perioada postbelică, statele au convenit instituirea unor regimuri teritoriale vamale speciale prin extinderea sau restrângerea teritoriilor vamale.

Extinderea teritoriului vamal se realizează atunci când două sau mai multe state convin să formeze o uniune vamală.

Uniunea vamală este definită în art. XXIV al GATT, ca fiind înlocuirea printr-un singur teritoriu vamal a mai multor teritorii vamale. Uniunea vamală este caracterizată de faptul că țările participante desființează baremele tarifare între ele, iar în relațiile cu terții aplică o politică comercială comună, bazată pe un tarif vamal unic.

O altă formă de extindere a teritoriului vamal este reprezentată de **zonele de liber schimb.**

Asemenea zone grupează două sau mai multe teritorii vamale între care s-au eliminat taxele vamale și reglementările comerciale restrictive. Țările componente ale zonelor de liber schimb își păstrează independența în materie de politică comercială. Deci, extinderea teritoriului vamal se manifestă numai în ceea ce privește schimburile comerciale reciproce.

Restrângerea teritoriului vamal se realizează prin exceptarea de la regimul vamal în vigoare a unei porțiuni dintr-un stat. În acest caz,

granițele vamale nu mai coincid cu cele ale statului. Aceste zone poartă denumirea de **zone libere.**

3.2. Impunerea – instrument principal în aplicarea politicii vamale

Prin impunere, în general, se înțelege un complex de măsuri și operații efectuate în baza legii, care au drept scop stabilirea unei cote de impozit.

În componența sa există două **laturi**: una de natură politică și alta de ordin tehnic.

În activitatea de comerț exterior, impunerea presupune, din punct de vedere al politicii practicate de un stat la un anumit moment, aplicarea unor principii de politică economică de încurajare a dezvoltării unei ramuri sau subramuri economice și/sau extinderea relațiilor economice cu străinătatea.

Ca instrument de bază cu care operează politica vamală, impunerea îndeplinește trei **funcții** deosebit de importante:

1. funcția fiscală – importantă sursă de venituri pentru bugetul statului;
2. funcția protecționistă – ocrotește economia națională împotriva concurenței străine;
3. funcția de negociere – prin care se negociază concesiile vamale – sau multilaterale în sensul stimulării schimburilor comerciale.

Obiectul impunerii îl constituie mărfurile care îmbracă una din formele activității de comerț exterior (importul, exportul sau tranzitul vamal), subiectul impozitului fiind persoana fizică sau juridică obligată prin lege la plata acestuia.

Stabilirea obiectului impunerii se realizează pe baza declarației vamale în detaliu, care este actul juridic prin care sunt furnizate informațiile necesare realizării obligațiilor fiscale.

Termenul de plată îl reprezintă momentul validării declarației vamale care coincide cu liberul de vamă.

Cu ocazia liberalizării activității de comerț exterior, după anul 1990, politica de impunere vamală cunoaște în România a nouă dimensiune, având în vedere extinderea taxelor și drepturilor către bugetul de stat, pe care organele vamale le stabilesc și încasează cu ocazia desfășurării activităților de comerț exterior. Administrația vamală gestionează peste zece tipuri de venituri, dintre acestea cele mai importante fiind: taxele vamale, taxa pe valoarea adăugată, accizele, amenzile.

3.3. Măsuri de politică vamală

În cadrul importului ne întâlnim cu o serie de **măsuri de politică vamală** deosebit de semnificative şi revelatoare. Acestea sunt următoarele:

I. Instituirea prin Convenţii interguvernamentale a **clauzei naţiunii celei mai favorizate** şi a regimului juridic naţional.

Aplicarea acestor două principii de politică comercială stimulează importul, pe calea reducerii sau eliminării unor taxe vamale, corespunzător cu tratamentul aplicat naţiunii celei mai favorizate.

Pe plan intern, mărfurilor străine li se aplică acelaşi regim de impunere şi taxe care se aplică mărfurilor indigene, lucru care, de asemenea, stimulează exportul.

II. Instituirea **sistemului drawback**, corespunzător căruia importatorilor de materii prime şi materiale li se restituie taxele vamale. Când dovedesc că produsele importate au fost încorporate într-un produs finit destinat exportului sau sunt destinate reexportului.

III. Practicarea **sistemului „admisiune temporară"** – care constă în scutirea de plata taxelor vamale a produselor intrate temporar pe teritoriul naţional: mostre, exponate, produse importate pentru încercări şi demonstraţii etc.

IV. **Importul în zone libere sau porturi libere.** Produsele în cauză sunt scutite de taxe vamale câtă vreme rămân în zonele respective pentru conservare sau prelucrare.

3.4. Principiul libertăţii comerţului

Când spunem 1990 spunem „schimbare pentru România" pe toate planurile. Astfel că în domeniul comerţului şi, implicit, în cel vamal asistăm la o serie de modificări radicale.

Constituţia din 1991 a consacrat principiul libertăţii comerţului [asigurarea lui fiind considerată o obligaţie a statului – art. 134 alin. (2)].

Conform acestui principiu, comerţul nu mai constituie monopol de stat.

Principiul libertăţii comerţului a determinat recunoaşterea capacităţii persoanelor fizice şi juridice române de a fi subiecte ale dreptului comerţului internaţional.

Operaţiunile de export şi import se pot efectua numai de agenţii economici care au prevăzut în obiectul lor de activitate efectuarea unor astfel de operaţiuni.

Principiul libertăţii comerţului este un principiu general, din el decurgând principiul liberalizării importurilor şi exporturilor.

Începând de la 1 mai 1992, exportul şi importul mărfurilor din şi în teritoriul vamal al României sunt liberalizate, nefiind supuse licenţelor de export sau import.

Există o serie de cazuri în care licenţele se cer, acestea fiind cazuri de excepţie, expres prevăzute de lege.

Actualmente, cu toate că se tinde către limitarea amestecului statului în activitatea agenţilor economici, totuşi, s-a menţinut posibilitatea folosirii de către aceştia a unor pârghii de control asupra operaţiunilor de import-export.

§4. Conceptul de taxă vamală

Pentru a se realiza o analiză în detaliu şi completă a regimului vamal românesc trebuie pornit de la elementul care stă la baza acestuia, şi anume taxele vamale. De asemenea, acestea sunt şi instrumentele cu ajutorul cărora este conturat regimul vamal.

Taxele vamale sunt definite ca fiind acele prelevări băneşti, percepute de către stat în momentul în care lucrurile trec graniţele ţării, respectiv în vederea importului, exportului sau tranzitului.

Depăşind politica fiscală, ele s-au dovedit a fi instrumente eficiente şi în alte domenii.

În condiţiile economiei noastre, taxele vamale constituie un mijloc de stimulare a exportului, de lărgire a cooperării economice cu alte state.

Prin taxele vamale se asigură folosirea avantajelor participării României la diviziunea internaţională a muncii, intensificarea pe baze reciproc avantajoase a schimburilor economice şi tehnico-ştiinţifice cu alte ţări.

Taxele vamale au un rol activ în asigurarea cu materii prime şi alte produse deficitare. Astfel, pentru produsele exportate nu se datorează taxe vamale, iar sistemul vamal este astfel conceput încât să stimuleze importurile, cu precădere spre materii prime şi materiale necesare economiei naţionale.

Ţinând seama de poziţia sa geografică şi de interesele pentru dezvoltarea exportului, România utilizează numai **taxele vamale de import**.

Aceste taxe sunt stabilite şi percepute în conformitate cu Tariful vamal de import.

Taxele vamale sunt prevăzute în Tariful vamal de import al României şi sunt exprimate în procente, diferenţiate pe mărfuri sau grupe de mărfuri.

Mărfurile sunt grupate pe secţiuni şi capitole, potrivit Nomenclatorului Sistemului Armonizat – care se foloseşte în relaţii reciproce dintre

statele membre ale Acordului General pentru Tarife şi Comerţ (GATT). Cele mai frecvente sunt cuprinse între 10-30%.

Se aplică taxa vamală în vigoare, adică taxa vamală care se aplică efectiv, în momentul vămuirii mărfii din coloană.

De asemenea, trăsătura esenţială a acesteia este aceea că ele fac parte din **sistemul veniturilor bugetare.**

Sistemul veniturilor bugetare reprezintă totalitatea resurselor băneşti instituite prin lege, care contribuie la constituirea fondurilor băneşti ale statului. De asemenea, el presupune o varietate de forme şi metode pentru atragerea la bugetul statului a mijloacelor băneşti, necesare finanţării şi îndeplinirii funcţiilor sale.

Din punct de vedere juridic, veniturile bugetare reprezintă obligaţii băneşti stabilite în mod unilateral prin acte normative, în sarcina persoanelor fizice şi juridice ce realizează venituri sau bunuri impozabile taxabile.

Taxele vamale au dobândit o deosebită importanţă datorită unităţii dovedite atât în protecţia economiei naţionale, cât şi în cazul negocierilor comerciale.

Denumirea de taxe vamale „trebuie considerată doar un arhaism lingvistic", datând din acea perioadă a relaţiilor comerciale când obligaţiile financiare aveau un rol fiscal şi diferenţierea lor nu prezenta importanţă.

Referitor la sistemul impozitelor indirecte, putem spune că acesta cuprinde şi taxele vamale. Acestea din urmă pot fi definite ca fiind „impozitul indirect pe care trebuie să-l plătească neguţătorul care introduce marfă străină în România sau care exportă din România anumite mărfuri".

Putem spune deci că cel care varsă la autorităţile fiscale sume de bani corespunzătoare nivelului taxelor vamale este importatorul. Dar, importatorul trece taxele vamale asupra preţului de vânzare. În acest sens, explicaţia este următoarea, şi anume, că cel care varsă la autorităţile fiscale sume de bani corespunzătoare nivelului taxelor vamale este importatorul. Dar importatorul trece taxele vamale asupra preţului de vânzare a mărfurilor sau serviciilor, astfel încât taxele vamale sunt suportate în final de cumpărător. Aceasta este o formă mediată de prelevare a impozitelor.

Deci plătitorul impozitului este importatorul dar impozitul este suportat de către cumpărător; în momentul cumpărării mărfii acesta este inclus în preţ.

De asemenea, putem spune că **nivelul taxelor vamale**, precum şi durata în timp a perceperii acestora sunt probleme de o deosebită importanţă în teoria şi practica politicii comerciale.

Nivelul taxei vamale depinde de nevoia de protecție, taxa fiind cu atât mai ridicată, cu cât condițiile de producție pe piața internă sunt mai defavorabile, față de cele ale exportatorilor străini.

La stabilirea nivelului taxei vamale se are în vedere, ca elemente de bază, diferențele dintre prețurile externe și cele interne.

În concluzie, putem spune că taxele vamale exprimă, prin structura și nivelul lor, interesele specifice de politică comercială ale fiecărei țări.

§5. Natura juridică, funcțiile, efectele taxelor vamale

Referitor la natura juridică a taxei vamale putem spune că a fost precizată cu ajutorul trăsăturilor generale pe care le prezintă această formă a veniturilor. Ele permit încadrarea lor în categoria impozitelor.

Articolul 66 alin. (2) C.vam. prevede că „taxa vamală este exprimată în procente și se aplică la valoarea în vamă a mărfurilor exprimate în lei".

Taxele vamale formează o a doua categorie de venituri bugetare și reprezintă, mai pe scurt, plata efectuată de persoanele fizice și juridice pentru serviciile prestate acestora de instituțiile publice.

Trăsăturile taxelor vamale reies din definiția de mai sus:

- taxele reprezintă plata neechivalentă pentru servicii sau lucrări efectuate de diverse organe sau instituții publice;
- taxele au rolul de a acoperi cheltuielile necesare serviciilor solicitate; aceste servicii sau lucrări sunt efectuate în mod direct și imediat persoanelor solicitante de către organele sau instituțiile de stat specializate;
- subiectul plăților este precis determinat din momentul când acesta solicită efectuarea activității de către organul sau instituția de stat.

Taxele vamale fiind reglementare în virtutea necesității fondului bănesc al statului sunt, din punct de vedere juridic, obligații financiar bugetare.

Caracterul obligatoriu al taxelor vamale este prevăzut în formulare expresă.

Obligația de a plăti taxele vamale este o obligație juridică pentru că este prevăzută de normele juridice în vigoare și, potrivit acestora, neîndeplinirea obligației respective atrage răspunderea juridică și silită de a plăti taxele neachitate integral sau la termen legal.

Această obligație apare în cadrul raporturilor juridico-financiare de venituri bugetare.

Forma de concretizare a acestei obligații este forma bănească și se individualizează printr-un titlu de creanță financiar bugetară. Acesta este

actul juridic individual prin care se constată şi se stabileşte obligaţia faţă de bugetul statului a persoanelor fizice sau juridice.

Noţiunea taxelor vamale este strict legată cu principiul constituţional cuprins în art. 139, care prevede că toate taxele, veniturile bugetare se stabilesc numai prin lege. Acest principiu este reluat prin Legea finanţelor publice nr. 500/2002 care precizează că Parlamentul aprobă prin lege impozitele, taxele şi alte venituri ale statului.

Funcţiile îndeplinite de taxele vamale sunt de:

A. instrument fiscal;

B. instrument de politică comercială.

A. Funcţia taxei vamale ca **instrument fiscal.** Taxa vamală apare iniţial sub forma unui instrument simplu de politică fiscală în scopul formării veniturilor statului.

Astăzi, acest caracter este mult atenuat, dar taxa vamală a rămas un important instrument fiscal.

Din punct de vedere al politicii fiscale, taxa vamală este acordată în special în calitatea sa de impozit perceput asupra tranzacţiilor cu produse care trec frontiera (export, import sau tranzit), calitate în care, perceperea acestuia este avantajoasă pentru un stat, întrucât, ca impozit fiscal, taxa vamală majorează veniturile bugetare.

B. Funcţia taxei vamale ca **instrument de politică comercială.** Noţiunea de politică comercială include ansamblul măsurilor cu caracter administrativ, politic, juridic, fiscal, valutar şi de altă natură, prin intermediul cărora statele promovează relaţiile comerciale internaţionale, interesele naţionale fundamentale, de perspectivă sau de scurtă durată.

Mijloacele utilizate pentru realizarea obiectivelor politicii comerciale pot fi grupate în două **categorii:**

a) măsuri de control direct sau mijloace de constrângere care influenţează cantităţile (restricţii cantitative, licenţele, controlul valutar şi prohibiţiile);

b) măsuri care influenţează preţurile de control indirect sau mijloace de încetare (taxele vamale, taxe antidumping şi de compensaţie, subvenţiile şi primele de export).

Pe parcursul evoluţiei sale, taxa vamală a devenit un mijloc complex de politică comercială, unul dintre cele mai utilizate instrumente pentru protejarea economiei naţionale.

Putem spune că politica vamală contribuie la stimularea şi diversificarea producţiei interne şi exportului, la satisfacerea cerinţelor economiei naţionale cu materii prime şi alte mărfuri de import, la lărgirea cooperării economice şi tehnico-ştiinţifice internaţionale.

Valențele taxei vamale, ca instrument de politică comercială, se conturează odată cu dezvoltarea industriei și interesului statului de a proteja propria industrie.

Astfel, apare **protecționismul vamal**, cu taxe mari la produse manufacturate și taxe mici la materiile prime, încurajându-se astfel importul de materii prime și dezvoltarea noilor industrii.

Odată cu apariția primelor țări industrializate, protecționismul devine agresiv. Îmbrăcând forma unor țări liber-schimbiste, țările industrializate promovează ideea comerțului cu taxe mici sau a unui comerț liber, pentru a putea fi competitivi în orice țară datorită costurilor de producție mici și în lipsa taxelor vamale.

Liberalismul este promovat astăzi și de GATT, dar scopul urmărit este altul, prin eliminarea barierelor tarifare, urmărindu-se intensificarea schimburilor dintre state.

Deși politica de comerț liber este formal apărată de către state, acestea găsesc **motivații** suficiente pentru introducerea taxelor vamale, pentru punerea în funcțiune a unei politici tarifare proprii prin aplicarea unui tarif vamal național.

Astfel, există o serie de motivații pentru utilizarea taxelor vamale într-o economie de piață pentru a produce anumite efecte asupra funcționării economiei.

Dintre aceste motivații enumerăm:

- protecția tarifară susține ramuri care sunt importante din punct de vedere social, strategic sau economic, nepermițând ca acestea să fie efectuate în mod nefavorabil de concurența străină;
- prin taxa vamală se protejează forța de muncă și locurile de muncă din anumite ramuri, în fața concurenței cu produse realizate în străinătate la costuri mai reduse;
- taxa vamală conduce la reducerea importurilor, iar prin aceasta se stimulează producția internă și se majorează utilizarea forței de muncă și veniturile producătorilor.

În cadrul **negocierilor comerciale**, statele își acordă concesii ce constau în reducerea reciprocă a nivelului taxelor vamale la importul anumitor produse care intră în negocieri.

Stabilirea taxelor vamale este necesară în lumea contemporană pentru ca țările să aibă posibilități de negocieri comerciale reciproce.

Caracterul de protecție al tarifului vamal este relevat de importanța care se acordă unuia din cele două scopuri: fie pentru protecție (prin reducerea importurilor), fie obținerea unor venituri pentru bugetul statului importator.

Taxele vamale percepute asupra importului produselor produc efecte complexe care se înscriu în sfera financiară, economică și comercială.

În principal, **efectele taxelor vamale** sunt următoarele:

a) efect asupra venitului bugetar de formare a veniturilor statului;

b) efect asupra consumului intern;

c) efect de redistribuire a veniturilor dintre diferite categorii de participanți la activitatea economică;

d) efect asupra raportului de schimb al țării;

e) efect de protejare a economiei naționale sau producției interne;

f) efecte de competitivitate;

g) efecte asupra veniturilor diferitelor categorii sociale;

h) efecte asupra balanței de plăți;

i) efecte asupra costurilor.

§6. Clasificarea taxelor vamale

Taxele vamale cunosc mai multe clasificări în funcție de criteriul folosit.

După scopul urmărit de către stat:

- taxe vamale fiscale;
- taxe vamale protecționiste.

După obiectul impunerii:

- taxe vamale de import;
- taxe vamale de export;
- taxe vamale de tranzit.

După modul de fixare:

- taxe vamale autonome;
- taxe vamale convenționale;
- taxe vamale preferențiale;
- taxe vamale de retorsiune.

După modul de percepere:

- taxe vamale *ad valorem*;
- taxe vamale specifice;
- taxe vamale mixte.

Taxele vamale fiscale – au ca singur obiectiv procurarea de venituri statului. Acest tip de taxe a fost folosit de state până la începuturile dezvoltării industriale.

Taxele vamale protecționiste (prohibitive) au ca principal scop crearea unei bariere pentru mărfurile străine, barieră prin intermediul

căreia se urmăreşte eliminarea concurenţei străine pe piaţa ţării respective în înfăptuirea expansiunii pe pieţele externe.

Taxele vamale de import de plătesc de importatori, pentru toate produsele care fac obiectul importurilor şi sunt incluse în preţurile de desfacere pe piaţa internă.

Tot din această categorie de taxe fac parte şi **supratаxele vamale.** Acestea pot fi introduse în cazuri justificate, de exemplu, situaţiile de dezechilibru din balanţa de plăţi.

Taxele vamale de export se percep asupra mărfurilor indigene la exportul acestora. Aceste taxe sunt stabilite în cazuri speciale, când se urmăreşte restrângerea raporturilor.

Taxele vamale de tranzit se percep asupra mărfurilor străine aflate în trecere pe teritoriul vamal al statului. Acest tip de taxe nu sunt folosite pentru că statele obţin avantaje mai mari din încasările pentru transportul mărfurilor în tranzit decât ce obţine din aceste taxe.

Taxele vamale autonome sau generale sunt stabilite de stat în mod independent. Aceste taxe se percep asupra mărfurilor care provin din ţările cu care statul importator nu are încheiate convenţii şi nu se aplică clauza naţiunii celei mai favorizate.

Taxele vamale convenţionale sau contractuale, al căror nivel vamal a fost convenit de stat prin înţelegere cu alte state prin acordurile comerciale încheiate. Pe întreaga valabilitate a acordului comercial, statul stabileşte, pentru anumite mărfuri, taxe vamale mai reduse în comparaţie cu cele autonome.

Taxele vamale preferenţiale pot fi aplicate de un stat în cazurile importurilor din state ce se bucură de un regim comercial preferenţial mai favorabil decât cel aplicat ţărilor care beneficiază de clauza naţiunii celei mai favorizate. Acest tip de taxe pot fi unilaterale sau reciproce.

Taxele vamale de retorsiune sau de răspuns sunt aplicate ca ripostă la utilizarea de către statele partenere de politici discriminatorii faţă de produsele exportate pe pieţele respective. Acest tip de taxe sunt taxele antidumping şi taxele compensatorii.

Taxele antidumping au rolul de a anihila dumpingul practicat de unele ţări.

Taxele compensatorii se percep asupra produselor provenind din ţările care subvenţionează anumite produse.

Taxele vamale *ad valorem* se prelevă unui procent determinat asupra valorii mărfii importate. Avantajul acestor taxe este dat de faptul că acestea nu necesită un tarif vamal detaliat. Totuşi acestui sistem i se

aduce o modificare ce vizează modul de stabilire a valorii mărfii importate, deoarece aceasta se face pe baza facturii prezentate de importator.

Taxele vamale specifice – în acest caz este presupusă existența unui tarif vamal care să cuprindă o descriere detaliată a mărfurilor. În această situație, măsura valorii este înlocuită cu unități de măsură fizică.

Taxele vamale mixte se percep în special ca adaos la celelalte două categorii.

§7. Exceptări şi reduceri de plata taxelor vamale

Unele mărfuri sau categorii de mărfuri, în funcție de prevederile unor acorduri sau convenții pe care România le-a încheiat cu alte țări sau grupuri de țări, pot beneficia de **tratamente tarifare favorabile** față de nivelul taxelor vamale de bază prevăzute în Tariful vamal de import al României.

În aceste situații, pentru importurile de astfel de mărfuri care provin din țările respective, nu se aplică taxele vamale de bază ci taxele vamale reduse sau exceptări de la plata taxelor vamale, ca urmare a aplicării acordurilor sau convențiilor încheiate.

Reducerile sau exceptările de la taxele vamale care se aplică ca urmare a acordurilor sau convențiilor internaționale pot fi aplicate, în cursul unei anumite perioade, precum şi pentru anumite cantități sau contingente importate determinate în acordurile sau convențiile respective.

În situațiile în care se importă mărfuri în cantități peste limitele stabilite, pentru diferența dintre cantitatea prevăzută în acord şi cea efectiv importată, se aplică taxa vamală de bază.

Regulamentul vamal prevede că pot fi introduse sau scoase din țară, fără plata taxelor vamale, în condițiile stabilite prin convențiile internaționale la care România este parte şi pe bază de reciprocitate:

a) bunurile destinate uzului oficial al misiunilor diplomatice şi oficiilor consulare;

b) bunurile destinate folosinței personale a membrilor cu statut diplomatic al misiunilor diplomatice şi oficiilor consulare, precum şi a membrilor familiilor lor;

c) bunurile destinate folosinței personale a membrilor personalului administrativ tehnic şi de serviciu al misiunilor diplomatice şi oficiilor consulare, precum şi a membrilor familiilor lor cu ocazia instalării.

Introducerea temporară în țară, cu scutire de la plata taxelor vamale, de autovehicule, pentru uzul oficial al misiunilor diplomatice şi oficiilor

consulare, precum şi pentru folosinţa membrilor personalului acestora şi a familiilor lor, este permisă în limitele avizate de Ministerul Afacerilor Externe, pe bază de reciprocitate sau în condiţiile stabilite prin înţelegeri internaţionale.

Pentru bunurile introduse sau scoase din ţară fără plata taxelor vamale se depune la Biroul vamal o declaraţie în formă simplificată – potrivit modelului stabilit de Direcţia Generală a Vămilor.

Spre **deosebire** de scutirile de la plata taxelor vamale, **„exceptările** au un caracter general", ele aplicându-se tuturor mărfurilor şi mijloacelor de transport din toate ţările cu care România are relaţii economice.

§8. Tariful vamal de import al României

8.1. Tariful vamal – principal instrument de politică comercială

Practica comerţului internaţional a consacrat tariful vamal ca principal instrument pentru reglementarea schimburilor comerciale externe, potrivit intereselor economice naţionale ale statelor. Această practică a fost legiferată în art. XI al Acordului General asupra Tarifelor Vamale şi Comerţului (GATT) prin care se stabileşte că părţile contractante la acest acord nu vor institui şi nu vor susţine alte restricţii la import în afara taxelor vamale.

Totalitatea taxelor vamale într-un stat sunt cuprinse în tariful vamal.

Astfel spus, taxele vamale de import se determină pe baza tarifului vamal de import al României, care se aprobă prin lege.

Deci putem spune că tariful vamal de import este principalul instrument de politică comercială.

Actualul Tarif vamal de import al României este reglementat în Legea 85/2006 privind Codul vamal.

La elaborarea Tarifului vamal de import se are în vedere ca taxele vamale să fie mai mici sau cel mult egale cu nivelul specificat în anexele Acordului de la Marrakech privind constituirea Organizaţiei Mondiale de Comerţ, a Acordului internaţional privind carnea de bovină şi a Acordului internaţional privind produsele lactate. Acestea au fost încheiate la Marrakech, la 15 aprilie 1994, aprobat prin Legea nr. 133/1994[1].

Deci, tariful vamal este actul normativ prin care statul reglementează taxele vamale de import. Înţelegerea şi aplicarea corectă a tarifului vamal

[1] M.Of. nr. 360 din 27 decembrie 1994.

necesită clasificarea mărfurilor, taxelor vamale precum şi definirea valorii în vamă, originii mărfurilor şi teritoriului vamal.

Tariful vamal este un catalog care cuprinde nomenclatorul produselor supuse impunerii vamale şi taxa vamală percepută asupra fiecărui produs sau grupe de produse.

Taxa vamală este exprimată în procente şi se aplică la valoarea în vamă a mărfurilor exprimate în lei.

8.2. Tariful vamal şi clasificarea tarifară a mărfurilor

Tariful vamal al României cuprinde:

a) Nomenclatura combinată a mărfurilor;

b) orice altă nomenclatură care se bazează parţial sau integral pe Nomenclatura combinată a mărfurilor sau care adaugă la aceasta orice subdiviziuni şi care este stabilită prin dispoziţii legale naţionale care reglementează domenii specifice în vederea aplicării măsurilor tarifare legate de schimbul de mărfuri;

c) taxele vamale şi taxele cu efect echivalent cu al taxelor vamale aplicabile mărfurilor cuprinse în Nomenclatura combinată a mărfurilor, precum şi cele instituite în cadrul politicii agricole sau prin reglementările specifice aplicabile anumitor mărfuri care rezultă din transformarea produselor agricole, dacă este cazul;

d) măsurile tarifare preferenţiale cuprinse în acordurile încheiate de România cu anumite ţări sau grupuri de ţări şi care stipulează acordarea tratamentului tarifar preferenţial;

e) măsurile tarifare preferenţiale care pot fi acordate unilateral de România pentru anumite ţări sau grupuri de ţări;

f) măsurile tarifare care prevăd o reducere sau o exonerare a drepturilor de import aferente unor anumite mărfuri;

Clasificarea tarifară reprezintă stabilirea, pentru mărfurile respective, potrivit reglementărilor în vigoare:

a) codului tarifar din Nomenclatura combinată a mărfurilor sau a codului tarifar din orice altă nomenclatură;

b) codului tarifar din orice altă nomenclatură care se bazează în întregime sau în parte pe Nomenclatura combinată a mărfurilor ori care adaugă la aceasta orice subdiviziune şi care este stabilită de dispoziţiile legale care reglementează domenii specifice cu privire la aplicarea altor măsuri decât cele tarifare legate de schimbul de mărfuri.

La clasificarea tarifară a mărfurilor se utilizează regulile generale pentru interpretarea Sistemului armonizat din Convenţia internaţională

privind Sistemul armonizat de denumire şi codificare a mărfurilor, inclusiv anexa acestuia, încheiată la Bruxelles la 14 iunie 1983, ratificată prin Legea nr. 98/1996.

Tratamentul tarifar favorabil de care pot beneficia anumite mărfuri, în funcţie de natura sau de destinaţia lor finală, inclusiv autorizarea efectuării operaţiunilor ce au ca obiect aceste mărfuri, este stabilit în regulamentul vamal.

Prin tratament tarifar favorabil se înţelege o reducere sau o exonerare a drepturilor de import. Reducerea sau exonerarea poate fi aplicată inclusiv în cadrul unui contingent tarifar.

Nomenclatura combinată de denumire şi codificare a mărfurilor, *utilizată pentru elaborarea Tarifului vamal de import al României, este detalierea codurilor de 6 cifre ale Nomenclaturii Sistemului Armonizat în coduri formate de 8 cifre.*

Adoptarea Nomenclaturii Combinate, ca variantă a Nomenclaturii Sistemului Armonizat la elaborarea tarifului vamal de import al României constituie o aliniere la legislaţia comunitară. Nomenclatura Sistemului Armonizat alcătuieşte baza de codificare a mărfurilor la nivel de 6 cifre. Acesta alcătuieşte obiectul Convenţiei Internaţionale privind Sistemul Armonizat de denumire şi codificare a mărfurilor încheiată la Bruxelles, la 14 iunie 1993. La aceasta, ţara noastră a aderat prin Legea nr. 91/1996[1].

Taxele vamale sunt exprimate în procente şi sunt fixate pentru fiecare fel de marfă menţionat în Nomenclatura Combinată.

Pentru **determinarea sumei de plată,** taxele vamale se aplică la valoarea în vamă declarată pentru fiecare fel de marfă.

Taxele vamale aplicabile sunt cele prevăzute în Tariful vamal de import al României, în vigoare la data înregistrării declaraţiei vamale de import la Biroul vamal.

Declaraţia vamală de import *constituie actul juridic întocmit de operatorul economic care, prin înregistrarea la biroul vamal, este acceptat de autoritatea vamală şi declanşează operaţiunea de vămuire.*

Tot aici trebuie amintit şi principiul taxării vamale cele mai favorabile, care acţionează în situaţia în care ulterior înregistrării intervin taxele vamale preferenţiale. Acest principiu se aplică pe toată perioada operaţiunii de vămuire şi se încheie prin aplicarea liberului de vamă.

---

[1] M.Of. nr. 234 din 27 septembrie 1996.

***Operațiunea de vămuire** este ansamblul de operațiuni efectuate de autoritatea vamală de la prezentarea mărfurilor, a mijloacelor de transport și a oricăror altor bunuri până la acordarea liberului de vamă.*

Pentru a beneficia de **taxă vamală preferențială** este necesar ca operatorul economic sau reprezentantul acestuia să solicite autorității vamale acordarea acestei taxe.

Unele mărfuri sau categorii de mărfuri, în funcție de prevederile unor acorduri sau convenții pe care România le-a încheiat cu alte țări sau grupuri de țări, pot beneficia de **tratamente tarifare favorabile** față de nivelul taxelor vamale de bază prevăzute în Tariful vamal de import al României.

Tratamentul tarifar favorabil este definit ca fiind o reducere sau exceptare de drepturi vamale care poate fi aplicată și în cadrul unui contingent tarifar.

Astfel că, pentru importurile de mărfuri care provin din țările respective se aplică taxe vamale reduse sau exceptări de la plata taxelor vamale, ca urmare aplicării acordurilor sau convențiilor încheiate.

Convenția Sistemului Armonizat de denumire și codificare a mărfurilor la care România a aderat prin Legea nr. 98/1996 cuprinde în afara Nomenclaturii Sistemului Armonizat și Regulile generale pentru interpretarea Sistemului Armonizat.

Regulile generale de interpretare:

- determină principiile de clasificare în Sistemul Armonizat;
- permit o aplicare uniformă a Nomenclaturii;
- sunt parte integrantă a Nomenclaturii Sistemului Armonizat.

Aceste reguli sunt în număr de șase.

I. Titlurile secțiunilor, capitolelor sau subcapitolelor sunt considerate ca având o valoare indicativă; încadrarea mărfii se consideră legal determinată atunci când este în concordanță cu textul pozițiilor și al notelor de secțiuni și de capitole atunci când nu sunt contrare termenilor utilizați în acele poziții și note după o serie de reguli.

II. a. Un bun incomplet sau nefinit care prezintă caracteristicile esențiale bunului complet sau finit se încadrează la poziția din nomenclatură care se referă la bunul complet. Aceste dispoziții se aplică corespunzător și bunului complet iar finit când acesta este în stare demontată sau montată.

b. mențiunile cu privire la o materie dintr-o poziție a nomenclaturii se referă la această materie, fie în stare pură, fie amestecată sau asociată cu alte materii. Orice referire la un bun dintr-o anumită materie privește

bunul constituit în întregime sau parțial din această materie. Încadrarea bunurilor compuse din materii, substanțe materiale sau articole diferite se face în conformitate cu regula II.

III. Când bunurile pot fi încadrate la două sau mai multe poziții, prin aplicarea regulii II pct. b), sau orice alt motiv, încadrarea se face astfel:

a) poziția cea mai specifică are prioritate asupra celor cu o sferă mai generală. Bunurile compuse din materii, substanțe, materiale sau articole diferite ale căror părți componente au același nivel specific se încadrează după regula II b;

b) bunurile compuse din materii, substanțe, materiale sau articole diferite (prezentate în asortimente destinate vânzării cu amănuntul) care nu pot fi încadrate în conformitate cu regula 3 a, se încadrează după natura sau articolul care le conferă caracterul esențial atunci când este posibil să se facă această determinare;

c) în cazul în care bunurile nu pot fi încadrate prin aplicarea regulilor 3 a sau 3 b, ele se încadrează la poziția cu numărul cel mai mare dintre pozițiile susceptibile de a fi luate în considerare.

IV. Bunurile care nu pot fi încadrate prin aplicarea regulilor de mai sus se încadrează la poziția aferentă celor mai asemănătoare bunuri.

V. În completare la prevederile anterioare, pentru produsele de mai jos se aplică următoarele reguli:

a) cutiile pentru aparate fotografice, instrumente muzicale, arme, instrumente de desen, bijuterii și cutii similare, special destinate să conțină anumite articole sau sortimente de articole, susceptibile de a fi utilizate pe o perioadă îndelungată și prezentate împreună cu articolele cărora le-au fost destinate, se încadrează cu acele articole care se vând împreună. Regula nu se aplică, totuși, cutiilor care conferă întregului caracterul său esențial;

b) prin derogare de la regulă, materialele și cutiile de împachetat prezentate împreună cu produsele se încadrează la pozițiile corespunzătoare acelor produse dacă sunt folosite în mod uzual la împachetarea lor.

Această prevedere nu se aplică când materialele și cutiile de împachetat sunt evident susceptibile utilizării lor repetate.

VI. Încadrarea produselor în subpozițiile unei poziții se determină prin respectarea prevederilor acelor subpoziții și notelor de subpoziție cu care se află în relație și cu respectarea regulilor precedente. Prin aceasta se înțelege că nu pot fi comparate decât subpozițiile aflate pe același nivel. Pentru a se aplica această regulă se vor utiliza și notele de secțiuni și capitole corespunzătoare, cu excepția situației în care conțin dispoziții contrare.

Nomenclatura combinată de denumire şi clasificare a mărfurilor, cuprinsă în Tariful vamal de import al României, are reguli proprii de clasificare a mărfurilor folosite de toate administraţiile vamale din spaţiul european care le-au adoptat. Pe baza acestor reguli, Direcţia Generală a Vămilor stabileşte reguli specifice.

Concomitent cu problemele privind nomenclatura vamală, un element deosebit în aplicarea tarifului vamal de import îl reprezintă **determinarea originii mărfurilor.**

În comerţul internaţional, originea mărfurilor este stabilită în conformitate cu regulile de origine stipulate în numeroase acorduri şi aranjamente comerciale interguvernamentale, care cuprind prevederi exprese referitoare la obligativitatea ca produsele importate de o parte contractantă să fie originare din ţara parteneră.

Conform Codului vamal, în urma determinării originii mărfurilor, se pot întâlni două situaţii: mărfurile au origine nepreferenţială sau mărfurile au origine preferenţială.

8.3. Originea mărfurilor

8.3.1. Originea nepreferenţială

La stabilirea originii nepreferenţiale a mărfurilor se au în vedere următoarele criterii:

a) criteriul mărfurilor produse în întregime într-o ţară, când numai o ţară se ia în considerare la atribuirea originii;

b) criteriul transformării substanţiale, când două sau mai multe ţări iau parte la producerea mărfurilor.

Mărfurile originare dintr-o ţară sunt acele mărfuri obţinute în întregime sau produse în acea ţară.

Prin mărfuri obţinute în întregime într-o ţară se înţelege:

a) produse minerale extrase pe teritoriul acelei ţări;

b) produse vegetale recoltate acolo;

c) animale vii, născute şi crescute acolo;

d) produse obţinute de la animale vii crescute acolo;

e) produse de vânătoare sau de pescuit obţinute acolo;

f) produse de pescuit maritim şi alte produse obţinute din afara apelor teritoriale ale unei ţări de către navele înmatriculate sau înregistrate în acea ţară şi sub pavilionul acelei ţări;

g) mărfuri obţinute sau produse la bordul navelor-uzină din produse menţionate la lit. f), originare din acea ţară, cu condiţia ca astfel de

nave-uzină să fie înmatriculate sau înregistrate în acea țară și sub pavilionul acesteia;

h) produse obținute din solul sau din subsolul marin în afara apelor teritoriale, cu condiția ca acea țară să aibă drepturi exclusive de a exploata solul sau subsolul respectiv;

i) deșeuri și produse reziduale, rezultate din operațiuni de fabricare, precum și articole uzate, dacă acestea au fost colectate în țara respectivă și sunt folosite doar pentru a recupera materia primă;

j) mărfuri care sunt produse acolo, exclusiv din mărfuri menționate la lit. a)-i) sau din derivatele lor, în orice stadiu al producției.

Precizare

Cuvântul „țară" se referă și la marea teritorială a statului respectiv.

Mărfurile a căror producție implică mai mult decât o țară sunt considerate originare din țara în care au fost supuse ultimei transformări sau prelucrări substanțiale, motivate economic, într-o întreprindere echipată în acel scop și din care a rezultat un produs nou sau care reprezintă un stadiu important al fabricației.

Orice transformare sau prelucrare pentru care s-a stabilit sau pentru care există fapte care justifică prezumția că unicul său scop a fost de a se sustrage dispozițiilor aplicabile mărfurilor dintr-o anumită țară nu se consideră că ar conferi mărfurilor produse în acest mod originea din țara în care au fost realizate.

Reglementările vamale sau reglementările privind alte domenii specifice pot stabili ca un document să fie prezentat ca dovadă a originii nepreferențiale a mărfurilor.

Autoritatea vamală poate solicita, în cazul unor îndoieli justificate, dovezi suplimentare pentru a se asigura că mențiunea privind originea este conformă cu reglementările vamale, chiar dacă a fost prezentat documentul ca dovadă a originii mărfurilor.

8.3.2. Originea preferențială

Regulile de origine preferențială stabilesc condițiile de determinare a originii în vederea aplicării măsurilor tarifare preferențiale

Regulile și formalitățile necesare pentru determinarea originii preferențiale a mărfurilor sunt cele stabilite în acordurile și convențiile internaționale la care România este parte.

Pe lângă cele prezentate mai înainte trebuie analizate: valoarea în vamă, teritoriul vamal şi taxele vamale.

De asemenea, mai trebuie amintit şi faptul că, potrivit prevederilor din acordurile internaţionale care stabilesc un regim tarifar preferenţial, facilităţile acordate de aceste acorduri se aplică numai dacă importatorul depune, la autoritatea vamală, un document prin care face dovada originii mărfurilor importate.

În cazul în care acest document nu a putut fi depus la biroul vamal care a acordat liberul de vamă la import, facilităţile prevăzute de acorduri nu se acordă.

Dar tratamentul tarifar preferenţial poate fi acordat şi ulterior operaţiunii de vămuire a mărfurilor la import, la cererea justificată a importatorului depusă în termenul de valabilitate al certificatului de origine.

Această secţiune o vom încheia cu următoarele **precizări importante.**

***Tariful vamal** este acel tabel care cuprinde nomenclatura combinată a mărfurilor, taxele vamale exprimate în procente, precum şi cele rezultate din aplicarea măsurilor tarifare preferenţiale prevăzute în reglementările legale.*

Tariful vamal de import:

- este mijlocul principal de protecţie şi influenţare a importului de produse sau de mărfuri;
- se aplică la mărfurile ce fac obiectul importurilor;
- este principalul instrument de politică comercială.

8.4. Clasificarea tarifului vamal de import

Tarifele vamale pot fi **clasificate** folosind criteriul modului de stabilire al taxelor vamale:

- tariful vamal general;
- tariful vamal diferenţial;
- tariful vamal convenţional.

Tariful vamal general cuprinde totalitatea taxelor vamale care se aplică mărfurilor importate sau exportate, indiferent de statul din care provin, în cazul în care nu există încheiate convenţii sau acorduri în acest domeniu.

Tariful vamal diferenţial se stabileşte în special pentru vânzările de mărfuri sau produse în relaţiile cu anumite state, în scopul protecţiei deosebite ce trebuie acordată unor interese economice.

Tariful vamal convenţional cuprinde taxele vamale stabilite prin convenţii de tarif vamal sau prin clauze ale acordurilor comerciale.

În aceste clauze se inserează, de obicei, şi **clauza naţiunii celei mai favorizate.**

În acest cadru trebuie prezentate câteva aspecte legate de principiul clauzei naţiunii celei mai favorizate.

În forma sa devenită clasică, clauza naţiunii celei mai favorizate se prezintă astfel: „Orice avantaje, privilegii şi imunităţi acordate de către o parte contractantă pentru un produs originar din/sau având ca destinaţie teritoriul tuturor celorlalte părţi contractante, vor fi extinse imediat şi necondiţionat asupra oricărui produs similar originar din/sau având ca destinaţie teritoriul tuturor celorlalte părţi contractante. Această destinaţie priveşte taxele vamale şi impunerile de orice natură percepute la import sau export sau cu ocazia importului sau exportului, precum şi pe acelea care afectează transferurile internaţionale de fonduri efectuate cu prilejul plăţii importurilor sau exporturilor, modul de percepere a acestor taxe şi impuneri, ansamblul reglementărilor şi al formalităţilor aferente la importuri sau exporturi".

Din diferite cauze şi interese, în practica internaţională, există numeroase excepţii de la principiul clauzei naţiunii celei mai favorizate, cele mai multe fiind determinate de existenţa grupărilor regionale.

Pe scurt, putem spune că aceasta înseamnă că dacă unul dintre cele două state va acorda ulterior, unui terţ, condiţii de tarif vamal mai avantajoase, aceste condiţii se vor aplica de drept şi schimburilor de mărfuri ce vor interveni după această dată între statele părţi la convenţia iniţială.

În relaţiile comerciale internaţionale recente, statele acordă importanţă **tarifelor vamale preferenţiale.** Aceste taxe se stabilesc prin negocieri multilaterale şi în cadrul Uniunilor vamale. Folosirea acestor tarife, pe lângă faptul că realizează eliminarea obstacolelor din comerţul internaţional, prezintă şi alte avantaje. În acest sens sunt mai importante următoarele: contribuie la reducerea cuantumului taxelor vamale şi multe categorii de mărfuri sunt exceptate de la plata taxelor vamale.

Prin aceste două măsuri se obţine o scădere a preţurilor mărfurilor şi produselor.

§9. Zonele libere

Zona vamală liberă reprezintă cea mai completă formă a regimurilor vamale suspensive.

Existenţa regimului de zonă liberă în porturile româneşti cunoaşte o veche tradiţie în istoria patriei noastre. Începuturile se situează imediat

după pacea de la Adrianopol, când au fost restituite Principatelor Româneşti teritoriile raialelor turceşti de la Dunăre şi a început constituirea porturilor dunărene.

Se poate menţiona existenţa de zone libere sub diferite **forme** în următoarele porturi româneşti.

- Brăila, în perioada 1836-1883 şi 1930-1940 (cu regim restrâns);
- Galaţi, în perioada 1836-1883;
- Tulcea, în perioada 1880-1881;
- Constanţa, în perioada 1880-1883.

Legalizarea primelor zone libere în porturile menţionate a avut ca scop, în primul rând, facilitarea aprovizionării populaţiei din aceste porturi şi din oraşele respective, precum şi dezvoltarea comerţului, care rămăsese în urmă datorită ocupaţiei turceşti.

Zonele libere reprezintă cazul tipic de restrângere a teritoriului vamal al unu stat, pe teritoriul exceptat, statul respectiv înţelegând să nu mai aplice legislaţia sa vamală. Acest regim poate fi aplicat înăuntrul perimetrului porturilor, statul hotărând suspendarea executării competenţei vamale, aceste porturi bucurându-se de regimul porto-franco.

Zonele libere se **clasifică** după mai multe **criterii:**

I. În funcţie de natura operaţiunilor realizate, localizarea geografică şi destinaţia mărfurilor, zonele libere îmbracă următoarele forme:

a) porturi libere (porturi franco PF);
b) aeroporturi libere (AL);
c) perimetre libere (PL);
d) antrepozite vamale libere;
e) zonă de tranzit;
f) zonă de prelucrare pentru export sau „zonă de export";
g) zonă de promovare a investiţiilor sau „zonă industrializată";
h) zonele libere comerciale.

II. În funcţie de restrângerea facilităţilor acordate:

a) zona liberă;
b) portul liber;
c) zona de tranzit;
d) perimetrul liber;
e) facilităţi specifice de vamă.

III. După importanţa operaţiunilor desfăşurate:

a) zone libere comerciale;
b) zone libere de prelucrare sau zone libere de fabricaţie.

IV. După destinaţia mărfurilor:

a) zone orientate spre importul de mărfuri;
b) zone orientate spre exportul de mărfuri.

V. După o clasificare făcută de ONUDI:
a) zone portuare scutite de impozite;
b) zone libere de depozitare;
c) zone libere de frontieră;
d) zone libere comerciale;
e) zone libere industriale de export;

Reglementarea de principiu este dată de Legea nr. 84/1992[1] privind regimul zonelor libere.

Legea nr. 84/1992 stabileşte, în principal, statutul juridic şi economic al acestor zone şi teritoriile în care nu pot fi instituite: „în porturile maritime şi în cele fluviale României, în lungul Canalului Dunăre-Marea Neagră, în teritoriile din apropierea punctelor de trecere a frontierei".

În baza reglementărilor principale a fost aprobată înfiinţarea următoarelor **zone libere**:

- Sulina (prin H.G. nr. 156/1993);
- Curtici – Arad (prin H.G. nr. 449/1999)
- Giurgiu (prin H.G. nr. 788/1996)
- Constanţa (prin H.G. nr. 410/1993);
- Galaţi (prin H.G. nr. 190/1994);
- Brăila (prin H.G. nr. 330/1994).

Zonele libere fac parte integrantă din teritoriul statului român şi li se aplică legislaţia naţională; ele trebuie să fie precis delimitate şi împrejmuite. De asemenea, supravegherea vamală se face numai în limita zonelor libere. Controlul accesului către zonele libere se efectuează de organele vamale şi grănicereşti.

Obiectul de lucru al zonei îl constituie mărfurile care pot fi introduse în cadrul acesteia, urmărind fie reexportul, fie unele prelucrări din care să rezulte alte mărfuri pentru export.

Administrarea activităţii zonei revine, de regulă, unui organ special – Administraţia zonei libere – pe baza unor norme de funcţionare emise în baza legislaţiei specifice instituite de ţara noastră. Atribuţia ce îi revine este eliberarea persoanelor fizice şi juridice române şi străine, licenţelor în baza cărora pot realiza activităţi în aceste zone.

Articolul 10 din Legea nr. 84/1992 enumeră **activităţile care pot fi efectuate în zonele libere**, şi anume: manipularea, depozitarea, sortarea,

[1] M.Of. nr. 182 din 30 iulie 1992.

măsurarea, ambalarea, condiționarea, prelucrarea, fabricarea, testarea, licitarea, repararea, vânzarea-cumpărarea mărfurilor, organizarea de expoziții, operațiuni de bursă și financiar-bancare, transporturi și expediții interne și internaționale.

În zonele libere sunt admise mijloace de transport mărfuri și alte bunuri fără restricții privind taxa de origine, de proveniență sau de destinație. Singura restricție de acces privește bunurile al căror import este prohibit în România, prin lege sau prin convențiile internaționale la care România este parte. Legea stabilește **exceptări și scutiri** de la plata taxelor vamale pentru următoarele **bunuri:**

a) în situația bunurilor provenite din străinătate sau destinate altor țări, care se introduc sau se scot din zonele libere; mijloace de transport și mărfuri.

b) bunurile provenind din/sau care se îndreaptă spre teritoriul vamal al României, folosite pentru fabricarea altor bunuri sunt exceptate de la plata taxelor vamale dar cu îndeplinirea formalităților de export.

Același regim îl au și bunurile românești care se utilizează pentru construcții, reparații și întreținerea de obiective în teritoriul zonelor libere.

c) bunurile dintr-o zonă liberă pot fi transportate într-o altă zonă liberă fără plata taxelor vamale.

Aceste bunuri pot fi introduse în țară cu îndeplinirea condițiilor și formalităților privind importul sau trimiterea temporară.

Doar mijloacele de transport, mărfurile și alte bunuri de origine română sau din import provenite din teritoriul vamal al României pot fi introduse în zonele libere cu respectarea prevederilor legale privind exportul sau trimiterea temporară.

Reintroducerea acestora în teritoriul vamal al țării se face în condițiile prevăzute de art. 16 din Legea nr. 84/1992.

De asemenea, bunurile fabricate în zonele libere, care intră în teritoriul vamal al României, sunt supuse taxelor vamale.

În zonele libere înființate pot fi efectuate activități comerciale, în care caz operațiunile admise sunt cele legate de necesitatea conservării mărfurilor, manipulărilor uzuale destinate ameliorării prezentării sau calității ori pregătirii mărfurilor în vederea transportului. Sunt admise și operațiuni de perfecționare care se autorizează de autoritatea vamală.

Prin înființarea zonelor libere se considerată sunt create condiții favorabile de dezvoltare a comerțului exterior al României și, în general, a comerțului internațional.

Mărfurile introduse în astfel de zone nu sunt supuse controlului obişnuit al autorităţii vamale, iar staţionarea lor nu este limitată în timp.

§10. Regimurile vamale suspensive şi regimuri vamale economice

Sintagma **regim suspensiv** se utilizează, în cazul mărfurilor străine, pentru următoarele regimuri:

a) tranzit;
b) antrepozitare vamală;
c) perfecţionare activă sub forma unui sistem cu suspendare;
d) transformare sub control vamal;
e) admitere temporară.

Sintagma **regim vamal economic** se utilizează pentru următoarele regimuri:

a) antrepozitare vamală;
b) perfecţionare activă;
c) transformare sub control vamal;
d) admitere temporară;
e) perfecţionare pasivă.

Prin ***mărfuri de import*** se înţelege *mărfurile plasate sub un regim suspensiv, precum şi mărfurile care, în cadrul regimului de perfecţionare activă în sistem cu rambursare, au făcut obiectul formalităţilor de punere în liberă circulaţie şi al formalităţilor prevăzute de Codul vamal.*

Utilizarea unui regim vamal economic este condiţionată de eliberarea unei autorizaţii de către autoritatea vamală.

Regimul suspensiv economic se încheie când mărfurile plasate în acest regim sau, în anumite cazuri, produsele compensatoare ori transformate obţinute sub acest regim primesc o nouă destinaţie vamală admisă.

10.1. Tranzitul

Regimul de tranzit permite transportul de la un birou vamal la alt birou vamal al:

a) mărfurilor străine, fără ca acestea să fie supuse drepturilor de import sau măsurilor de politică comercială;

b) mărfurilor româneşti, în cazurile şi în condiţiile prevăzute în reglementări specifice pentru a se evita ca produsele care beneficiază de măsuri speciale de export să eludeze sau să beneficieze nejustificat de aceste măsuri.

Transportul se efectuează conform regimului de tranzit, în baza unui carnet TIR[1], ori în baza unui carnet ATA [2], prin poştă, inclusiv colet poştal.

Regimul de tranzit se încheie şi obligaţiile titularului se consideră îndeplinite când mărfurile plasate sub acest regim şi documentele solicitate au fost prezentate biroului vamal de destinaţie, în concordanţă cu dispoziţiile regimului.

Autoritatea vamală descarcă regimul de tranzit când este în măsură să stabilească, pe baza comparării datelor disponibile la biroul vamal de plecare cu cele disponibile la biroul vamal de destinaţie, că regimul s-a încheiat în mod corect.

Principalul obligat este titularul regimului de tranzit şi răspunde pentru:

a) prezentarea mărfurilor intacte la biroul de destinaţie în termenul prevăzut şi cu respectarea întocmai a măsurilor de marcare şi sigilare adoptate de autoritatea vamală;

b) respectarea dispoziţiilor referitoare la regimul de tranzit.

Transportatorul sau destinatarul mărfurilor care acceptă mărfurile ştiind că acestea circulă în regim de tranzit răspunde solidar pentru respectarea obligaţiilor cu titularul regimului de tranzit.

Principalul obligat furnizează garanţia[3] pentru asigurarea plăţii datoriei vamale pentru mărfurile tranzitate.

Garanţia poate fi:

a) garanţie izolată, care acoperă o singură operaţiune de tranzit;

b) garanţie globală, care acoperă mai multe operaţiuni de tranzit, când principalul obligat a fost autorizat de autoritatea vamală să folosească această garanţie.

Autorizaţia de tranzit se acordă numai persoanelor care:

a) sunt stabilite în România;

---

[1] Convenţia TIR - Convenţia vamală relativă la transportul internaţional al mărfurilor sub acoperirea carnetelor TIR, întocmită la Geneva la 14 noiembrie 1975, la care România a aderat potrivit Decretului nr. 420/1979.

[2] Convenţia privind admiterea temporară, adoptată la Istanbul la 26 iunie 1990, ratificată de România prin Legea nr. 395/2002.

[3] În principiu, nu se constituie garanţie pentru:

a) transportul aerian;

b) transportul pe căi navigabile interioare deschise traficului internaţional;

c) transportul prin conducte;

d) transportul efectuat de companiile de cale ferată din România.

b) sunt utilizatoare frecvente ale regimului de tranzit sau care au bonitatea de a-şi achita obligaţiile legate de acest regim;

c) nu au comis abateri grave sau repetate de la reglementările vamale ori fiscale.

10.2. Antrepozitarea vamală

Regimul de antrepozitare vamală permite depozitarea într-un antrepozit vamal a:

a) mărfurilor străine, fără ca ele să fie supuse drepturilor de import sau măsurilor de politică comercială;

b) mărfurilor româneşti care, în temeiul prevederilor legale ce reglementează domenii specifice, beneficiază, pe baza plasării lor într-un antrepozit vamal, de măsurile legate de exportul mărfurilor.

Antrepozitul vamal reprezintă orice loc aprobat de autoritatea vamală şi aflat sub supravegherea acesteia, unde mărfurile pot fi depozitate în condiţiile prevăzute.

Un antrepozit vamal poate fi public său privat.

Antrepozitul public reprezintă antrepozitul vamal disponibil oricărei persoane pentru depozitarea mărfurilor.

Antrepozitul privat reprezintă antrepozitul vamal rezervat depozitării mărfurilor de către deţinătorul antrepozitului.

Deţinătorul antrepozitului *este persoana autorizată să gestioneze*[1] *antrepozitul vamal.*

Antrepozitarul *este persoana obligată prin declaraţia de plasare a mărfurilor sub regimul de antrepozitare vamală său persoana căreia i se transferă drepturile şi obligaţiile unei astfel de persoane.*

Deţinătorul antrepozitului vamal are, faţă de autoritatea vamală, următoarele răspunderi:

a) să asigure supravegherea mărfurilor, astfel încât să nu fie posibilă sustragerea acestora de sub controlul vamal;

---

[1] Gestionarea unui antrepozit vamal este condiţionată de eliberarea unei autorizaţii de către autoritatea vamală. Această autorizaţie nu este necesară în cazul în care gestionarea antrepozitului este efectuată de autoritatea vamală.

Persoana care doreşte să gestioneze un antrepozit vamal întocmeşte o cerere scrisă care să conţină informaţiile necesare pentru acordarea autorizaţiei şi să dovedească faptul că există o raţiune economică pentru depozitare. Autorizaţia prevede condiţiile în care antrepozitul vamal poate fi gestionat.

Autorizaţia se acordă numai persoanelor stabilite în România.

b) să îndeplinească obligațiile ce decurg din depozitarea mărfurilor aflate în regim de antrepozitare vamală;

c) să respecte condițiile stabilite în autorizație.

Drepturile și obligațiile unui deținător de antrepozit pot fi transferate unei alte persoane, cu acordul autorității vamale.

Mărfurile pot rămâne în regim de antrepozitare vamală pe timp nelimitat. În cazuri excepționale, autoritatea vamală poate stabili un termen până la care antrepozitarul trebuie să atribuie mărfurilor o nouă destinație vamală.

Mărfurile de import pot face obiectul manipulărilor uzuale pentru a asigura conservarea, ameliorarea aspectului sau vandabilitatea acestora ori pentru a le pregăti pentru distribuție sau revânzare. Pentru anumite categorii de mărfuri, autoritatea vamală poate alcătui o listă a cazurilor în care aceste manipulări sunt interzise pentru mărfurile care fac obiectul politicii agricole.

Autoritatea vamală poate permite ca mărfurile plasate sub regimul de antrepozitare vamală să fie transferate de la un antrepozit vamal la altul.

10.3. Perfecționarea activă

Regimul de perfecționare activă permite ca următoarele mărfuri să fie utilizate pe teritoriul vamal al României într-una sau mai multe operațiuni de perfecționare:

a) mărfurile străine destinate reexportului în afara teritoriului vamal al României sub forma produselor compensatoare[1], fără ca aceste mărfuri să fie supuse drepturilor de import sau măsurilor de politică comercială[2];

b) mărfurile puse în liberă circulație, cu rambursarea sau remiterea drepturilor de import aferente unor asemenea mărfuri, dacă sunt exportate în afara teritoriului vamal al României sub formă de produse compensatoare[3].

Prin **operațiuni de perfecționare** se înțelege:

a) prelucrarea mărfurilor, inclusiv montajul, asamblarea și adaptarea lor la alte mărfuri;

b) transformarea mărfurilor;

c) repararea mărfurilor, inclusiv restaurarea lor;

---

[1] Prin produse compensatoare se înțelege toate produsele care rezultă din operațiuni de perfecționare.

[2] Perfecționarea reglementată la lit. a) se numește „Sistem cu suspendare".

[3] Perfecționarea reglementată la lit. b) se numește „Sistem cu rambursare".

d) utilizarea anumitor mărfuri, definite în conformitate cu regulamentul vamal, care, deşi nu se regăsesc în produsele compensatoare, permit sau facilitează obţinerea acestor produse, chiar dacă dispar total sau parţial în cursul folosirii lor.

Prin ***rată de randament*** se înţelege *cantitatea sau procentajul de produse compensatoare obţinute din perfecţionarea unor cantităţi determinate de mărfuri de import.*

Mărfurile echivalente[1] trebuie să fie de aceeaşi calitate şi să aibă aceleaşi caracteristici ca mărfurile de import. În anumite cazuri, stabilite în regulamentul vamal, mărfurile echivalente pot fi într-un stadiu de fabricaţie mai avansat decât mărfurile de import.

Autoritatea vamală permite ca:

a) produsele compensatoare să fie obţinute din mărfuri echivalente;

b) produsele compensatoare obţinute din mărfuri echivalente să fie exportate din România înainte de a importa mărfurile de import.

Autorizaţia de perfecţionare activă este emisă la cererea persoanei care efectuează operaţiunile de perfecţionare sau care se ocupă de efectuarea lor.

Autorizaţia de perfecţionare activă se acordă numai persoanelor stabilite în România. Autorizaţia se poate acorda şi persoanelor stabilite în afara României pentru importurile de natură necomercială.

Autoritatea vamală stabileşte termenul în care produsele compensatoare trebuie să fie exportate sau reexportate ori să li se atribuie o altă destinaţie vamală. Acest termen trebuie să ţină seama de durata necesară pentru efectuarea operaţiunilor de perfecţionare şi de livrare a produselor compensatoare. Termenul se calculează de la data la care mărfurile străine sunt plasate sub regimul de perfecţionare activă. Autoritatea vamală poate acorda prelungirea termenului în urma unei cereri justificate depuse de titularul autorizaţiei. Din raţiuni de simplificare se poate decide ca un termen care începe în cursul unei luni calendaristice sau al unui trimestru să se încheie în ultima zi a unei luni calendaristice ulterioare, respectiv a unui trimestru ulterior.

Sistemul cu rambursare poate fi utilizat pentru toate mărfurile. Acest sistem nu poate fi utilizat când, în momentul acceptării declaraţiei de punere în liberă circulaţie:

a) mărfurile de import sunt supuse unor restricţii cantitative la import;

---

[1] Prin mărfuri echivalente se înţelege mărfurile româneşti care sunt utilizate în locul mărfurilor de import pentru fabricarea produselor compensatoare.

b) mărfurile de import beneficiază de o măsură tarifară în cadrul contingentelor;

c) pentru mărfurile de import este necesară prezentarea unei licențe de import sau export ori a unui certificat prevăzut de reglementările privind politica agricolă;

d) a fost stabilită o restituire la export sau o taxă la export pentru produsele compensatoare.

Rambursarea drepturilor de import nu este permisă nici în cazul în care, în momentul acceptării declarației de export pentru produsele compensatoare, aceste produse necesită prezentarea unui certificat de import sau de export ori s-a stabilit o restituire sau o taxă la export pentru acestea.

Titularul autorizației poate solicita rambursarea sau remiterea drepturilor de import când poate dovedi, în conformitate cu cerințele autorității vamale, că mărfurile de import puse în liberă circulație în cadrul sistemului cu rambursare sub formă de produse compensatoare sau mărfuri în aceeași stare au fost:

a) fie exportate;

b) fie plasate, în vederea reexportului ulterior, sub regimul de tranzit, regimul de antrepozitare vamală, regimul de admitere temporară sau regimul de perfecționare activă în sistem cu suspendare sau într-o zonă liberă sau antrepozit liber.

Regimul de perfecționare activă în sistemul cu suspendare se aplică și pentru ca produsele compensatoare să beneficieze de scutirea de drepturi de export în care se încadrează produsele identice obținute din mărfuri românești în locul mărfurilor de import.

10.4. Transformarea sub control vamal

Regimul de transformare sub control vamal permite ca mărfurile străine să fie utilizate pe teritoriul vamal al României pentru a fi supuse unor operațiuni care le modifică natura sau starea, fără să fie supuse drepturilor de import sau măsurilor de politică comercială. Regimul permite punerea lor în liberă circulație cu plata drepturilor de import datorate pentru mărfurile rezultate din operațiunile de transformare. Acestea sunt denumite produse transformate.

Autorizația pentru transformare sub control vamal se acordă la cererea persoanei care efectuează transformarea sau care se ocupă de efectuarea acesteia.

Autorizația pentru transformare sub control vamal se acordă numai:

a) persoanelor stabilite în România;

b) când mărfurile de import pot fi identificate în produsele transformate;

c) când natura sau starea mărfurilor din momentul plasării lor sub regim nu mai poate fi reconstituită economic după transformare;

d) când utilizarea regimului nu poate avea drept consecință eludarea efectelor reglementărilor privind originea și a restricțiilor cantitative aplicabile mărfurilor importate;

e) când sunt îndeplinite condițiile necesare ca regimul să ajute la crearea sau menținerea activității de transformare a mărfurilor în România, fără să aducă atingere în mod vădit intereselor economice ale producătorilor naționali de mărfuri similare. Prin regulamentul vamal se stabilesc cazurile în care aceste condiții economice se consideră îndeplinite.

Când ia naștere o datorie vamală pentru mărfurile aflate în aceeași stare sau pentru produsele care sunt în stadii intermediare de transformare comparativ cu ceea ce s-a prevăzut în autorizație, cuantumul acestei datorii se stabilește pe baza elementelor de taxare corespunzătoare mărfurilor de import în momentul acceptării declarației de plasare a mărfurilor sub regimul de transformare sub control vamal.

În cazurile în care mărfurile de import îndeplineau condițiile pentru a beneficia de un tratament tarifar preferențial când au fost plasate sub regimul de transformare sub control vamal și când acest tratament tarifar preferențial este aplicabil produselor identice cu produsele transformate puse în liberă circulație, drepturile de import la care sunt supuse produsele transformate se calculează prin aplicarea taxei pentru tratamentul tarifar preferențial respectiv.

10.5. Admiterea temporară

Regimul de admitere temporară permite utilizarea pe teritoriul vamal al României, cu exonerarea totală sau parțială de drepturi de import și fără a fi supuse măsurilor de politică comercială, a mărfurilor străine destinate reexportului, fără să fi suferit vreo modificare în afara deprecierii normale datorate utilizării lor.

Autorizația de admitere temporară se acordă la cererea persoanei care utilizează mărfurile sau care se ocupă ca acestea să fie utilizate.

Autoritatea vamală poate refuza acordarea regimului de admitere temporară când este imposibil să se asigure identificarea mărfurilor de import. Autoritatea vamală poate însă autoriza utilizarea regimului de admitere temporară fără asigurarea identificării mărfurilor când, având în

vedere natura acestora sau a operațiunilor de îndeplinit, absența măsurilor de identificare nu poate duce la o folosire abuzivă a regimului.

Autoritatea vamală stabilește termenul în care mărfurile de import trebuie să fie reexportate sau să li se dea o altă destinație vamală. Termenul aprobat trebuie să fie suficient pentru ca obiectivul utilizării autorizate să fie atins.

Termenul maxim în care mărfurile pot rămâne în regimul de admitere temporară este de 24 de luni. Autoritatea vamală poate stabili reducerea termenului, cu acordul persoanei în cauză.

Cuantumul drepturilor de import de plătit pentru mărfurile plasate sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi de import se stabilește la 3%, pentru fiecare lună sau fracție de lună în care mărfurile sunt plasate sub regimul de admitere temporară cu exonerare parțială de drepturi, din cuantumul drepturilor care ar fi fost plătite dacă astfel de mărfuri ar fi fost puse în liberă circulație la data la care au fost plasate sub regimul de admitere temporară.

Cuantumul drepturilor de import de încasat nu îl poate depăși pe acela care ar fi trebuit încasat dacă mărfurile respective ar fi fost puse în liberă circulație la data la care au fost plasate sub regimul de admitere temporară, fără să se ia în considerare majorările de întârziere care ar putea fi aplicate.

10.6. Perfecționarea pasivă

Regimul de perfecționare pasivă permite ca mărfurile românești să fie exportate temporar de pe teritoriul vamal al României pentru a fi supuse unor operațiuni de perfecționare, iar produsele rezultate din aceste operațiuni să fie puse în liberă circulație cu exonerare totală sau parțială de drepturi de import.

Exportul temporar al mărfurilor românești atrage aplicarea drepturilor de export, a măsurilor de politică comercială și a altor formalități prevăzute pentru scoaterea mărfurilor românești în afara teritoriului vamal al României.

Nu pot fi plasate în regim de perfecționare pasivă mărfurile românești:

a) al căror export implică rambursarea sau remiterea drepturilor de import;

b) care, înaintea exportului, au fost puse în liberă circulație cu exonerare totală de drepturi de import, în funcție de destinația lor finală, atât timp cât condițiile pentru acordarea unei astfel de exonerări continuă să se aplice;

c) al căror export implică acordarea rambursărilor la export sau pentru care, potrivit reglementărilor privind politica agricolă, se acordă un alt avantaj financiar decât aceste rambursări.

Autorizația de perfecționare pasivă se emite la cererea persoanei care se ocupă de îndeplinirea operațiunilor de perfecționare.

Autorizația se acordă numai:

a) persoanelor stabilite în România;

b) când se poate stabili faptul că produsele compensatoare rezultă din perfecționarea mărfurilor de export temporar.

c) când utilizarea regimului de perfecționare pasivă nu este de natură să aducă atingere în mod serios intereselor esențiale ale producătorilor români.

§11. Importul şi exportul

11.1. Importul

Importul[1] *constă în introducerea în țară a mărfurilor străine şi introducerea acestora în circuitul economic.*

La importul mărfurilor, autoritatea vamală realizează procedura de vămuire şi de încasare a datoriei vamale aferentă drepturilor de import, aplicând şi măsurile de politică comercială.

11.2. Exportul

Regimul de export *constă în scoaterea definitivă a mărfurilor româneşti de pe teritoriul României.*

Deci regimul vamal de export se aplică mărfurilor care părăsesc teritoriul României şi care sunt destinate să rămână definitiv în afara acestuia, cu excepția mărfurilor trimise temporar în străinătate sau care fac obiectul unei activități de perfecționare pasivă.

La exportul de mărfuri nu se încasează taxele vamale.

Mărfurile care pot fi exportate definitiv trebuie să dispună de liberă circulație, să nu facă obiectul unor restricții sau prohibiții determinate de politica comercială la un moment dat.

Exportul mărfurilor din România este **liberalizat,** cu excepția mărfurilor supuse unor restricții cantitative şi a regimului de control în

---

[1] Punerea în liberă circulație a mărfurilor.

conformitate cu angajamentele internaționale semnate de România privind neproliferarea armelor de distrugere în masă.

În cazul scoaterii definitive sau temporare din țară, titularul operațiunii este obligat să declare mărfurile care sunt destinate acestui regim.

De aici reiese faptul că exportul este definitiv temporar. În cazul exportului definitiv, marfa nu se mai întoarce pe teritoriul național; se completează numai o declarație vamală cu caracter statistic; nu se aplică taxe vamale. Exportul temporar se referă la produse trimise la expozițiile și târgurile internaționale sau trimise în străinătate pentru diferite probe sau încercări.

Reimportul se poate realiza dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- mărfurile reimportate sunt cele care se pot exporta;
- mărfurile sunt importate în starea lor inițială;
- reimportul trebuie să se realizeze în anumite termene prevăzute de legislația națională.

§12. Sistemul instituțional al autorității vamale

12.1. Structura organizatorică a autorității vamale

Activitatea autorității vamale se exercită prin

- Autoritatea Națională a Vămilor;
- direcțiile regionale vamale;
- birourile vamale (în cadrul birourilor vamale se pot înființa puncte vamale).

Autoritatea Națională a Vămilor este organ de specialitate al administrației publice centrale, cu personalitate juridică, finanțat de la bugetul de stat, care se organizează și funcționează în subordinea Ministerului Finanțelor Publice, în cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Direcțiile regionale vamale și birourile vamale sunt unități subordonate Autorității Naționale a Vămilor.

12.2. Atribuțiile autorității vamale

Autoritatea vamală exercită, în cadrul politicii vamale a statului, atribuțiile conferite prin reglementările vamale pentru realizarea controlului vamal al mărfurilor introduse sau scoase din țară.

Controlul vamal se efectuează la birourile și punctele vamale de către personalul autorității vamale, sub îndrumarea și controlul direcțiilor regionale vamale și ale Autorității Naționale a Vămilor.

Autoritatea vamală are dreptul să efectueze controlul vamal al mijloacelor de transport şi al mărfurilor, precum şi al bunurilor şi valorilor aparţinând persoanelor fizice, prezentate la introducerea sau la scoaterea lor din ţară.

În cazul în care se refuză prezentarea, autoritatea vamală are dreptul să efectueze controlul vamal din proprie iniţiativă, fără acordul titularului.

Când există indicii temeinice de fraudă, se poate efectua, cu aprobarea şefului biroului vamal, controlul vamal corporal sumar. Se consideră că există indicii temeinice de fraudă în situaţiile când agentul vamal:

a) descoperă în timpul controlului indicii cu privire la existenţa unor mărfuri nedeclarate sau ascunse;

b) deţine informaţii despre intenţia persoanei controlate de a săvârşi contravenţii sau infracţiuni vamale;

c) posedă date că persoana controlată a săvârşit contravenţii sau infracţiuni vamale;

d) constată comportamente neobişnuite din partea persoanei controlate.

Personalul vamal este învestit cu exerciţiul autorităţii publice şi are dreptul să conducă la sediul biroului vamal persoanele suspecte de încălcarea reglementărilor vamale, a căror identitate nu a putut fi stabilită în condiţiile legii.

Personalul vamal abilitat are dreptul ca, în vederea efectuării controlului vamal în condiţiile legii, să urce la bordul oricăror nave, inclusiv al celor militare, aflate în porturile maritime sau fluviale, precum şi în rada acestora.

Autoritatea vamală poate controla mărfurile supuse reglementărilor vamale în orice loc s-ar afla pe teritoriul ţării. Pe durata controlului şi a verificărilor efectuate de personalul vamal cu atribuţii în acest domeniu se pot reţine, potrivit legii, de la persoanele fizice şi juridice, documente de orice natură şi pe orice fel de suport, care pot facilita îndeplinirea misiunii de control. Reţinerea documentelor se face pe baza unui proces-verbal.

Autoritatea vamală poate:

a) verifica, în condiţiile legii, clădiri, depozite, terenuri, mijloace de transport susceptibile de a transporta mărfuri supuse unui regim vamal sau care ar trebui supuse unui regim vamal, precum şi orice alte obiective;

b) preleva, în condiţiile legii, probe pe care le analizează în laboratoarele proprii sau agreate, în vederea identificării şi expertizării mărfurilor;

c) efectua investigaţii, supravegheri şi verificări în cazurile în care sunt semnalate situaţii de încălcare a reglementărilor vamale;

d) desfăşura activităţile necesare pentru gestionarea riscurilor;

e) exercita controlul ulterior la sediul agenților economici asupra schimbului de mărfuri dintre România și alte țări, în scopul verificării respectării reglementărilor vamale;

f) identifica, pe bază de documente, persoanele care se află în raza de activitate a biroului vamal, precum și persoanele care au legătură cu mărfurile și se află în locurile verificate potrivit lit. a);

g) participa, în condițiile legii, la realizarea livrărilor supravegheate;

h) coopera direct cu alte instituții centrale române sau cu administrații vamale străine, în condițiile legii și cu respectarea obligațiilor ce decurg din convențiile și înțelegerile la care România este parte;

i) culege, prelucra și utiliza informații specifice necesare pentru prevenirea și combaterea încălcării reglementărilor vamale, inclusiv prin gestionarea, potrivit legii, a unor baze de date privind schimbul de mărfuri.

Pentru efectuarea controlului vamal al mărfurilor și, când este cazul, instituțiile și orice alte persoane au obligația să pună la dispoziție autorității vamale, fără plată, datele și informațiile pe care le dețin referitoare la acele mărfuri. Aceste date și informații se transmit, în scris sau înregistrate pe alt suport material compatibil, în termenul solicitat.

Organele poștale sunt obligate să prezinte pentru control, autorității vamale aflate în incinta oficiului poștal, coletele și trimiterile poștale internaționale, cu respectarea normelor poștale.

În exercitarea atribuțiilor de control, autoritatea vamală nu poate să aducă atingere secretului corespondenței și trimiterilor poștale.

În scopul prevenirii încălcării reglementărilor vamale, controlul vamal se poate întinde pe o zonă specială de supraveghere vamală, cuprinsă între limita exterioară a mării teritoriale și frontiera de stat, precum și o fâșie de 30 km în interiorul frontierei de stat.

În zona specială de supraveghere vamală autoritatea vamală efectuează și alte acțiuni specifice, prin înființarea de posturi de supraveghere vamală, permanente sau temporare, fixe ori mobile. Totodată, realizează controale inopinate, urmărește și identifică persoanele suspectate de încălcarea reglementărilor vamale.

12.3. Drepturile și obligațiile autorității vamale

Autoritatea Națională a Vămilor și direcțiile regionale vamale exercită coordonarea, îndrumarea și controlul efectuării operațiunilor realizate de birourile vamale, asigurând aplicarea uniformă a reglementărilor vamale.

Birourile vamale efectuează operațiunile de control și supraveghere vamală în cazurile și în condițiile prevăzute de reglementările vamale.

Autoritatea vamală comunică, în condițiile legii, la cererea ministerelor și a altor instituții centrale, precum și a Băncii Naționale a României, date privind operațiunile vamale care le sunt necesare pentru îndeplinirea atribuțiilor lor prevăzute de lege.

12.4. Personalul vamal. Drepturi și obligații

Personalul vamal cuprinde funcționarii numiți în funcția publică în cadrul sistemului instituțional al autorității vamale. Condițiile de recrutare, de numire în funcția publică, de promovare și evaluare, precum și de încetare a raportului de serviciu se stabilesc prin legislația aplicabilă funcționarilor publici și personalului vamal.

Personalul vamal își exercită atribuțiile în cadrul operațiunilor de control și supraveghere vamală numai pe baza legitimațiilor de serviciu, în care sunt înscrise competențele conferite prin normele legale.

Organele de poliție sunt obligate să acorde, la cerere, sprijin autorității vamale în exercitarea atribuțiilor care le revin.

§13. Procedura vămuirii

13.1. Introducerea mărfurilor pe teritoriul vamal al României

Mărfurile introduse pe teritoriul vamal al României fac obiectul unei declarații sumare, cu excepția celor încărcate în mijloace de transport care trec, fără oprire, prin apele teritoriale sau prin spațiul aerian al teritoriului vamal.

Declarația sumară se depune la biroul vamal de intrare. Declarația sumară se depune înainte ca mărfurile să fie introduse pe teritoriul vamal al României.

Prin regulamentul vamal se stabilesc formatul declarației sumare și datele care să conțină elementele necesare analizei de risc și aplicării corespunzătoare a controalelor vamale, în principal privind securitatea și siguranța.

Declarația sumară se depune de persoana care introduce mărfurile pe teritoriul vamal al României sau care își asumă responsabilitatea pentru transportul lor către acest teritoriu.

Biroul vamal de intrare poate renunța să solicite depunerea unei declarații sumare pentru Mărfurile introduse pe teritoriul vamal al României se află sub supraveghere vamală din momentul intrării lor și pot fi supuse controlului vamal până la stabilirea statutului lor vamal.

Mărfurile străine rămân sub supraveghere vamală până când:

a) se modifică statutul lor vamal;

b) intră într-o zonă liberă sau antrepozit liber;

c) sunt reexportate sau distruse potrivit legii.

Mărfurile introduse pe teritoriul vamal al României sunt transportate fără întârziere de persoana care le aduce, în conformitate cu instrucțiunile autorității vamale, astfel:

a) către biroul vamal desemnat de autoritatea vamală sau în alt loc desemnat sau aprobat de aceasta;

b) spre o zonă liberă sau antrepozit liber, când mărfurile sunt destinate acestora.

(2) Persoana care își asumă răspunderea pentru transportul mărfurilor, după ce au fost introduse pe teritoriul vamal al României sau ca urmare a transbordării, devine răspunzătoare pentru ajungerea la destinația indicată de autoritatea vamală în vederea vămuirii.

13.2. Prezentarea mărfurilor la vamă

Mărfurile care intră pe teritoriul vamal al României se prezintă la biroul vamal de persoana care le-a introdus sau, după caz, de persoana care își asumă răspunderea pentru transportul mărfurilor după ce au fost introduse, cu excepția mărfurilor transportate cu mijloace de transport care tranzitează, fără întrerupere, apele teritoriale sau spațiul aerian al teritoriului vamal al României. Persoana care prezintă mărfurile este obligată să menționeze declarația sumară sau declarația vamală depusă anterior pentru aceste mărfuri.

Mărfurile pot, cu acordul autorității vamale, să fie examinate sau să se preleveze mostre din acestea, la cerere, în scopul acordării unei destinații vamale.

13.3. Descărcarea mărfurilor prezentate în vamă

Mărfurile sunt descărcate sau transbordate de pe mijlocul de transport numai cu permisiunea autorității vamale în locurile desemnate ori aprobate de aceasta.

În cazul unui pericol iminent care impune descărcarea totală sau parțială a mărfurilor, operațiunea se poate face fără acordul autorității vamale, care trebuie să fie informată imediat despre această situație.

Autoritatea vamală poate oricând să efectueze controlul mărfurilor și al mijloacelor de transport, impunând să se procedeze la descărcarea și dezambalarea mărfurilor.

Mărfurile care au făcut obiectul declarației sumare pot fi transferate numai în cazurile și în locurile stabilite de autoritatea vamală.

13.4. Obligația de a atribui o destinație vamală mărfurilor prezentate la vamă

Mărfurilor străine prezentate la biroul vamal li se acordă o destinație aprobată de autoritatea vamală.

Când mărfurile sunt înscrise într-o declarație sumară, titularul operațiunii comerciale sau reprezentantul acestuia este obligat să solicite o destinație vamală, aprobată de vamă, în termen de:

a) 45 de zile de la data depunerii declarației sumare, în cazul mărfurilor transportate pe cale maritimă;

b) 20 de zile de la data depunerii declarației sumare, în cazul mărfurilor transportate pe altă cale decât maritimă.

13.5. Depozitarea temporară a mărfurilor

Până când li se atribuie o destinație vamală, mărfurile prezentate în vamă au, din momentul prezentării, statutul de mărfuri depozitate temporar.

Mărfurile pot fi depozitate temporar numai în locurile și în condițiile aprobate de autoritatea vamală.

Autoritatea vamală poate cere persoanei care deține mărfurile să constituie o garanție care să asigure plata drepturilor de import.

Mărfurile depozitate temporar pot fi manipulate numai în scopul conservării lor în starea inițială, fără să se modifice aspectul tehnic și comercial al acestora.

Autoritatea vamală are dreptul să ia măsurile necesare, inclusiv valorificarea potrivit legii, în situația mărfurilor pentru care nu au început formalitățile pentru acordarea destinației vamale.

Autoritatea vamală poate dispune ca, pe riscul și pe cheltuiala persoanei care le deține, mărfurile să fie transferate într-un alt loc care se află sub supraveghere vamală, până la reglementarea situației acestora.

13.6. Destinația vamală

În măsura în care nu există dispoziții contrare, mărfurilor li se poate acorda în orice moment, în condițiile prevăzute de lege, orice destinație vamală, indiferent de natura sau cantitatea lor, de țara de origine sau proveniență, de transport ori de destinație.

13.7. Plasarea mărfurilor sub un regim vamal

Mărfurile destinate plasării sub un regim vamal trebuie să facă obiectul unei declarații pentru acel regim vamal.

13.8. Declarația vamală

Declarația vamală se face:

a) fie în scris;

b) fie utilizându-se un procedeu informatic aprobat de autoritatea vamală;

c) fie printr-o declarație verbală sau orice altă acțiune prin care deținătorul mărfurilor își manifestă voința de a le plasa sub un regim vamal, în cazurile și condițiile prevăzute în regulamentul vamal.

13.8.1. Declarația în scris. Procedura standard

Declarația în scris se face pe un formular corespunzător modelului oficial prevăzut în acest scop, aprobat de autoritatea vamală. Aceasta se semnează de titularul operațiunii sau de reprezentantul său și conține datele necesare aplicării dispozițiilor care reglementează regimul vamal pentru care se declară mărfurile.

Declarația este însoțită de toate documentele prevăzute pentru aplicarea dispozițiilor care reglementează regimul vamal pentru care se declară mărfurile.

Declarația care respectă condițiile legale este acceptată imediat de către autoritatea vamală, cu condiția ca mărfurile la care se referă să fie prezentate biroului vamal. Această declarație se înregistrează în registrul de evidență a biroului vamal.

Declarația vamală poate fi făcută de orice persoană care este în măsură să prezinte mărfurile în cauză sau să facă posibilă prezentarea acestora autorității vamale competente, împreună cu toate documentele prevăzute pentru aplicarea dispozițiilor privind regimul vamal pentru care se declară mărfurile. Când acceptarea unei declarații vamale impune obligații speciale unei anumite persoane, declarația se face de acea persoană sau în numele acesteia.

Declarantul trebuie să fie o persoană stabilită în România. Condiția privind stabilirea în România nu se aplică persoanelor care:

a) întocmesc o declarație de tranzit sau de admitere temporară;

b) declară mărfuri ocazional, cu condiția ca autoritatea vamală să considere acest lucru justificat.

Declarantul are dreptul, la cerere, să rectifice una sau mai multe date cuprinse în declarația depusă și acceptată de autoritatea vamală. Rectificarea nu poate face referire la alte mărfuri decât cele care au făcut obiectul declarației inițiale.

Rectificarea nu poate fi permisă când cererea a fost prezentată după ce autoritatea vamală fie:

a) a informat declarantul că intenționează să efectueze controlul fizic al mărfurilor, fie

b) a constatat inexactitatea datelor în cauză, fie

c) a acordat liberul de vamă.

La cererea declarantului, autoritatea vamală invalidează o declarație deja acceptată când declarantul furnizează dovezi că marfa a fost declarată eronat pentru regimul vamal corespunzător acestei declarații sau când, ca urmare a unor împrejurări speciale, plasarea mărfurilor sub regimul vamal pentru care acestea au fost declarate nu mai este justificată.

Când cererea de invalidare a declarației este prezentată după ce autoritatea vamală a informat declarantul asupra intenției de a efectua controlul fizic al mărfurilor, aceasta poate fi luată în considerare numai după ce controlul fizic a fost finalizat.

Cazurile în care o declarație poate fi invalidată după acordarea liberului de vamă se stabilesc prin regulamentul vamal.

Invalidarea declarației nu înlătură răspunderea contravențională sau penală a declarantului.

După acceptarea declarației vamale, autoritatea vamală poate proceda la controlul documentar al acesteia și al documentelor însoțitoare și poate cere declarantului să prezinte și alte documente necesare verificării exactității elementelor înscrise în declarație.

Dacă nu se prevede în mod expres altfel, data declarației vamale acceptate este data înregistrării ei și determină stabilirea și aplicarea tuturor dispozițiilor privind regimul vamal.

Autoritatea vamală poate lua măsuri de marcare sau sigilare a mărfurilor, precum și a compartimentelor din mijloacele de transport în care se află mărfurile, când este necesară identificarea mărfurilor pentru a se asigura respectarea condițiilor care reglementează regimul vamal.

Marcajele sau sigiliile nu pot fi înlăturate decât de autoritatea vamală ori cu permisiunea acesteia, cu excepția cazului fortuit sau de forță majoră, când operațiunea este necesară pentru a salva integritatea mărfurilor ori a mijloacelor de transport. În această situație, autoritatea vamală este înștiințată imediat, justificându-se prin orice mijloc de probă măsura luată.

Când sunt îndeplinite condițiile de plasare a mărfurilor sub un anumit regim și mărfurile nu sunt supuse unor măsuri de prohibiție sau restricție și nu dau naștere unei datorii vamal, autoritatea vamală acordă liberul de vamă pentru mărfuri imediat ce datele de referință din declarație au fost verificate sau acceptate fără verificare.

În cazul în care acceptarea unei declarații vamale conduce la nașterea unei datorii vamale pentru mărfurile cuprinse în acea declarație, liberul de vamă se acordă numai dacă cuantumul datoriei vamale a fost plătit sau garantat.

Liberul de vamă se acordă în același timp pentru toate mărfurile care fac obiectul aceleiași declarații. Când un formular de declarație cuprinde două sau mai multe articole, datele de referință aferente fiecărui articol sunt considerate ca fiind o declarație separată.

Autoritatea vamală poate lua orice măsuri necesare, inclusiv confiscarea și valorificarea mărfurilor, în cazul în care acestea, după acordarea liberului de vamă, nu au fost preluate în cadrul termenului legal sau când nu s-a acordat liberul de vamă pentru că fie:

a) nu a fost posibilă, din vina declarantului, începerea sau continuarea verificării mărfurilor în perioada stabilită de autoritatea vamală, fie

b) documentele care trebuiau depuse înainte ca mărfurile să poată fi plasate sub regim vamal nu au fost prezentate, fie

c) plata sau garanția drepturilor de import ori export, după caz, nu a fost efectuată sau constituită în cadrul termenului legal, fie

d) sunt supuse unor prohibiții sau restricții cu privire la mărfurile respective.

13.8.2. Declarația în scris. Procedura simplificată

Autoritatea vamală poate autoriza utilizarea unei proceduri simplificate pentru prezentarea și declararea mărfurilor, în cazurile și în condițiile stabilite prin regulamentul vamal.

Procedura simplificată permite:

a) ca declarația să nu cuprindă toate datele de referință sau ca unele dintre documentele menționate de legiuitor să nu fie anexate la declarație;

b) depunerea în locul declarației a unui document comercial sau administrativ însoțit de o cerere de plasare a mărfurilor sub regimul vamal în cauză;

c) ca declararea mărfurilor pentru plasarea sub regimul vamal în cauză să se efectueze prin înscrierea acestora în evidențe; în acest caz,

autoritatea vamală poate permite declarantului să nu prezinte mărfurile la biroul vamal.

Declarația simplificată, documentul comercial sau administrativ ori înscrierea în evidențe trebuie să conțină cel puțin datele necesare identificării mărfurilor. Înscrierea în evidențe trebuie să cuprindă și data la care aceasta se realizează.

Cu excepția cazurilor stabilite în regulamentul vamal, declarantul trebuie să depună o declarație suplimentară care poate fi de natură globală, periodică sau recapitulativă.

Declarațiile suplimentare, împreună cu cele simplificate, sunt considerate a constitui un act unic, indivizibil, care produce efecte de la data acceptării declarațiilor simplificate;

13.9. Controlul ulterior al declarațiilor

Autoritatea vamală are dreptul ca, din oficiu sau la solicitarea declarantului, într-o perioadă de 5 ani de la acordarea liberului de vamă, să modifice declarația vamală.

În cadrul termenului de 5 ani, autoritatea vamală verifică orice documente, registre și evidențe referitoare la mărfurile vămuite sau la operațiunile comerciale ulterioare în legătură cu aceste mărfuri. Controlul se poate face la sediul declarantului, al oricărei alte persoane interesate direct sau indirect din punct de vedere profesional în operațiunile menționate sau al oricărei alte persoane care se află în posesia acestor acte ori deține informații în legătură cu acestea. De asemenea, poate fi făcut și controlul fizic al mărfurilor, dacă acestea mai există.

Când după reverificarea declarației sau după controlul ulterior rezultă că dispozițiile care reglementează regimul vamal respectiv au fost aplicate pe baza unor informații inexacte sau incomplete, autoritatea vamală ia măsuri pentru regularizarea situației, ținând seama de noile elemente de care dispune.

Autoritatea vamală stabilește modelul documentului necesar pentru regularizarea situației, precum și instrucțiunile de completare a acestuia.

În cazul în care se constată că a luat naștere o datorie vamală sau că au fost sume plătite în plus, autoritatea vamală ia măsuri pentru încasarea diferențelor în minus sau rambursarea sumelor plătite în plus, cu respectarea dispozițiilor legale.

În cadrul controlului ulterior al declarațiilor, autoritatea vamală stabilește și diferențele în plus sau în minus privind alte taxe și impozite datorate

statului în cadrul operațiunilor vamale, luând măsuri pentru încasarea diferențelor în minus constatate. Diferențele în plus privind aceste taxe și impozite se restituie potrivit normelor legale care le reglementează.

Când încălcarea reglementărilor vamale constituie, după caz, contravenție sau infracțiune, autoritatea vamală este obligată să aplice sancțiunile contravenționale sau să sesizeze organele de urmărire penală.

Declarația vamală acceptată și înregistrată constituie titlu de creanță.

13.10. Infracțiuni și contravenții

Codul vamal reglementează mai multe fapte considerate infracțiuni sau contravenții la regimul vamal.

13.10.1. Infracțiuni

1. Introducerea în sau scoaterea din țară, prin orice mijloace, a bunurilor sau mărfurilor, prin alte locuri decât cele stabilite pentru control vamal, constituie infracțiunea de contrabandă și se pedepsește cu închisoare de la 2 la 7 ani și interzicerea unor drepturi.

2. Introducerea în sau scoaterea din țară, fără drept, de arme, muniții, materiale explozibile, droguri, precursori, materiale nucleare sau alte substanțe radioactive, substanțe toxice, deșeuri, reziduuri ori materiale chimice periculoase constituie infracțiunea de contrabandă calificată și se pedepsește cu închisoare de la 3 la 12 ani și interzicerea unor drepturi, dacă legea penală nu prevede o pedeapsă mai mare.

3. Folosirea, la autoritatea vamală, a documentelor vamale de transport sau comerciale care se referă la alte mărfuri sau bunuri ori la alte cantități de mărfuri sau bunuri decât cele prezentate în vamă constituie infracțiunea de folosire de acte nereale și se pedepsește cu închisoare de la 2 la 7 ani și interzicerea unor drepturi.

4. Folosirea, la autoritatea vamală, a documentelor vamale de transport sau comerciale falsificate constituie infracțiunea de folosire de acte falsificate și se pedepsește cu închisoare de la 3 la 10 ani și interzicerea unor drepturi.

5. Faptele care constituie infracțiuni, săvârșite de una sau mai multe persoane înarmate ori de două sau mai multe persoane împreună, se pedepsesc cu închisoare de la 5 la 15 ani și interzicerea unor drepturi.

Tentativa la infracțiunile vamale se pedepsește.

13.10.2. Contravenții

Contravențiile vamale săvârșite în incintele vamale și în locurile unde se desfășoară operațiuni sub supraveghere vamală se constată și se sancționează de persoanele împuternicite de către autoritatea vamală.

În cazul în care contravențiile vamale sunt constatate de organele de poliție sau de alte organe cu atribuții de control, în alte locuri decât incintele vamale, acestea au obligația de a prezenta de îndată actele constatatoare la autoritatea vamală cea mai apropiată, împreună cu mărfurile care fac obiectul contravenției.

După verificarea încadrării faptei în reglementările vamale, autoritatea vamală aplică amenda și dispune, după caz, reținerea bunurilor, în vederea confiscării.

Sancțiunile contravenționale pot fi aplicate și persoanelor juridice.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Capitolul IV
Procedură fiscală

Secțiunea 1. Introducere. Principiile exercitării activității de administrare fiscală

§1. Înregistrarea fiscală a contribuabililor

În afara persoanelor fizice care obțin venituri în cadrul unui contract de muncă sau în orice altă formă juridică în cadrul unui raport de tip comitent-prepus în care toate obligațiile de plată a impozitelor și contribuțiilor sociale revin angajatorului (comitentului) prin stopaj la sursă, orice altă persoană fizică sau juridică ori entitate fără personalitate juridică ce urmează să realizeze venituri din orice sursă, în orice formă și cu orice scop[1], are obligația de a se înregistra fiscal și a ține evidențele contabile stabilite de lege.

În vederea înregistrării fiscale, contribuabilul [persoană juridică, entitate fără personalitate juridică, persoană fizică autorizată (comerciant sau liber profesionist), persoană fizică ce are calitatea de angajator] va completa declarația de înregistrare fiscală care este un formular pus la dispoziție gratuit de organul fiscal din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi însoțită de acte doveditoare[2] ale informațiilor cuprinse în aceasta.

---

[1] Ne referim la faptul că și entitățile fără scop patrimonial au obligația de înregistrare fiscală, ele fiind plătitoare de impozit pentru veniturile de natură economică realizate într-un an fiscal în cuantum de peste 15.000 euro [art. 15 alin. (3) C.fisc.].

[2] Prin acte doveditoare ale informațiilor cuprinse în declarația de înregistrare fiscală înțelegem autorizația de funcționare a contribuabilului (eliberată de registrul comerțului, de către judecătorie în cazul organizațiilor neguvernamentale, de către organizația profesională în cazul unui avocat, medic, notar, arhitect etc., de către primărie în cazul unui comerciant persoană fizică sau al unei persoane fizice practicant al unei profesii cum ar fi croitor, cizmar etc.) și dovada deținerii spațiului care urmează să fie domiciliu fiscal (act de proprietate, de închiriere ori comodat etc.).

Informațiile specifice necesare completării unei **declarații de înregistrare fiscală**[1] se referă la:

a) datele de identificare a contribuabilului;

b) categoriile de obligații de plată datorate potrivit Codului fiscal[2];

c) datele privind domiciliul fiscal[3] și sediile secundare[4];

---

[1] Orice modificări ulterioare ale datelor și elementelor din declarația de înregistrare fiscală se aduc la cunoștința organului fiscal competent în termen de maxim 30 de zile de la intervenirea modificării prin depunerea unei declarații de mențiuni. În ipoteza modificării domiciliului fiscal, contribuabilul va depune o cerere la organul fiscal competent din raza teritorială a noului domiciliu fiscal. La primirea cererii, organul fiscal competent va transmite de îndată organului fiscal în raza teritorială a căruia s-a aflat domiciliul fiscal anterior al contribuabilului o adresă în vederea întocmirii formalităților de transfer al dosarului fiscal. Dosarul fiscal urmează să fie transferat în termen de maxim 30 de zile de la primirea cererii și va fi însoțit de certificatul de atestare fiscală, precum și de fișa de evidență pe plătitor. La primirea dosarului fiscal, organul fiscal în a cărui rază teritorială se află noul domiciliu fiscal va emite de îndată decizia de înregistrare a noului domiciliu fiscal, care se va comunica contribuabilului. Înregistrarea în registrul contribuabililor de la noul organ fiscal, precum și scoaterea din registrul contribuabililor de la vechiul organ fiscal se operează cu data comunicării deciziei de înregistrare a noului domiciliu fiscal. Până la data la care s-au operat modificările în registrul contribuabililor, competența pentru soluționarea oricărei probleme privind administrarea revine organului fiscal de la vechiul domiciliu fiscal.

[2] Categoriile de obligații de plată se înregistrează în Registrul contribuabililor și poartă denumirea de vector fiscal [art. 78 alin. (1) lit. b) C.proc.fisc.].

[3] Prin domiciliu fiscal se înțelege:

- pentru persoanele fizice, adresa unde își au domiciliul, potrivit legii, sau adresa unde locuiesc efectiv, în cazul în care aceasta este diferită de domiciliu;

- pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere, sediul activității sau locul unde se desfășoară efectiv activitatea principală;

- pentru persoanele juridice, sediul social sau locul unde se exercită gestiunea administrativă și conducerea efectivă a afacerilor, în cazul în care acestea nu se realizează la sediul social declarat;

- pentru asocierile și alte entități fără personalitate juridică, sediul acestora sau locul unde se desfășoară efectiv activitatea principală.

În situația în care domiciliul fiscal nu poate fi stabilit, atunci domiciliul fiscal este locul în care se află majoritatea activelor (art. 31 C.proc.fisc.).

[4] În ipoteza în care sediile secundare nu se înființează la momentul înregistrării fiscale inițiale, ci ulterior, pe parcursul desfășurării activității, în conformitate cu prevederile art. 74 C.proc.fisc., contribuabilii vor avea obligația de a

d) datele de identificare a împuternicitului[1];

e) datele privind situația juridică a contribuabilului;

f) orice alte informații necesare administrării impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.

Declarația de înregistrare fiscală **se depune** la organul fiscal în raza căruia contribuabilul urmează să aibă domiciliul fiscal în termen de 30 de zile de la:

a) data înființării, potrivit legii, în cazul persoanelor juridice, asocierilor și altor entități fără personalitate juridică;

b) data eliberării actului legal de funcționare, data începerii activității, data obținerii primului venit sau dobândirii calității de angajator, după caz, în cazul persoanelor fizice.

Pe baza declarației de înregistrare fiscală, organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală[2] eliberează **certificatul de înregistrare fiscală**, în termen de 15 zile de la data depunerii declarației. În certificatul de înregistrare fiscală se înscrie obligatoriu **codul de identificare fiscală**.

---

declara organului fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în termen de 30 de zile, înființarea sediilor secundare.

De asemenea, în situația în care un contribuabil cu domiciliul fiscal în România înființează sedii secundare în străinătate și acestea vor trebui declarate în termen de 30 de zile de la înființarea acestora.

[1] În relațiile cu organul fiscal contribuabilul poate fi reprezentat printr-un împuternicit. Conținutul și limitele reprezentării sunt cele cuprinse în împuternicire sau stabilite de lege, după caz. Desemnarea unui împuternicit nu îl împiedică pe contribuabil să își îndeplinească personal obligațiile fiscale, chiar dacă nu a procedat la revocarea împuternicirii. Împuternicitul este obligat să depună la organul fiscal actul de împuternicire, în original sau în copie legalizată. Revocarea împuternicirii operează față de organul fiscal de la data depunerii actului de revocare.

În cazul reprezentării contribuabililor în relațiile cu organele fiscale prin avocat, forma și conținutul împuternicirii sunt cele prevăzute de dispozițiile legale privind organizarea și exercitarea profesiei de avocat.

Contribuabilul fără domiciliu fiscal în România, care are obligația de a depune declarații la organele fiscale, trebuie să desemneze un împuternicit, cu domiciliul fiscal în România, care să îndeplinească, în numele și din averea contribuabilului, obligațiile acestuia din urmă față de organul fiscal (art. 18 C.proc.fisc.).

[2] Organul fiscal din raza teritorială corespunzătoare locului unde contribuabilul și-a declarat domiciliul fiscal.

Precizări

a) Eliberarea certificatelor de înregistrare fiscală nu este supusă taxelor de timbru.

b) Contribuabilii care realizează venituri din activitatea de comerț sau prestări de servicii către populație sunt obligați să afișeze certificatul de înregistrare fiscală în locurile unde se desfășoară activitatea.

c) În cazul pierderii, furtului sau distrugerii certificatului de înregistrare fiscală, organul fiscal va elibera un duplicat al acestuia, în baza cererii contribuabililor și a dovezii de publicare a pierderii, furtului sau distrugerii în Monitorul Oficial al României, Partea a III-a.

Plătitorii de impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat au obligația de a menționa pe facturi, scrisori, oferte, comenzi sau pe orice alte documente emise codul de identificare fiscală[1] propriu.

§2. Registrul contribuabililor

Pe baza datelor furnizate de contribuabili prin declarațiile de înregistrare fiscală, declarațiile de mențiuni în cazul modificării datelor inițiale de la momentul înregistrării ori pe baza datelor obținute în mod direct în

---

[1] Codul de identificare fiscală va fi:

a) pentru persoanele juridice, cu excepția comercianților, precum și pentru asocieri și alte entități fără personalitate juridică, codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală;

b) pentru persoanele fizice, codul numeric personal atribuit potrivit legii speciale;

c) pentru persoanele fizice care nu dețin cod numeric personal, numărul de identificare fiscală atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală;

d) pentru comercianți, inclusiv pentru sucursalele comercianților care au sediul principal al comerțului în străinătate, codul unic de înregistrare atribuit potrivit legii speciale (de văzut legea specială);

e) pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere, codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ibidem).

cadrul acțiunilor de inspecție fiscală, organul competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală întocmește evidența plătitorilor de impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul asigurărilor pentru șomaj, în cadrul registrului contribuabililor[1], care conține:

- datele de identificare a contribuabilului;
- categoriile de obligații fiscale de declarare, potrivit legii, denumite vector fiscal;
- categoriile de obligații fiscale care se înscriu în vectorul fiscal se stabilesc prin ordin al ministrului finanțelor publice;
- alte informații necesare administrării obligațiilor fiscale.

Precizări

Datele arătate mai sus se completează atât pe baza informațiilor comunicate de contribuabili cât și în temeiul celor oferite de oficiul registrului comerțului, de serviciul de evidență a populației, de la alte autorități și instituții, precum și din constatările proprii ale organului fiscal.

Datele din registrul contribuabililor pot fi modificate din oficiu ori de câte ori se constată că acestea nu corespund stării de fapt reale și vor fi comunicate contribuabililor.

Modificarea din oficiu a domiciliului fiscal din oficiu se face prin decizie emisă de organul fiscal competent, după ascultarea prealabilă a contribuabilului.

§3. Declararea impozitelor și a materiei impozabile

Declarațiile fiscale sunt documente prin care se declară:

- impozitele, taxele și contribuțiile datorate, în cazul în care, potrivit legii, obligația calculării impozitelor și taxelor revine plătitorului[2];
- bunurile și veniturile impozabile, în cazul în care, potrivit legii, stabilirea impozitului și a taxei se face de organul fiscal[3];

---

[1] Art. 78 C.proc.fisc.

[2] Situația declarării lunare a TVA prin Decontul lunar de taxă.

[3] Situația impozitului pe profit și a impozitului anual pe veniturile persoanelor fizice.

- impozitele colectate prin stopaj la sursă, în cazul în care plătitorul are obligația de a calcula, de a reține și de a vărsa impozite și taxe[1].

Declarația fiscală se întocmește prin completarea unui formular pus la dispoziție gratuit de organul fiscal[2].

Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.

Declarația fiscală se semnează[3] de către contribuabil sau de către împuternicit.

Declarația fiscală trebuie însoțită de documentația cerută de prevederile legale.

🕮 Precizare

Pentru anumite categorii de obligații fiscale, stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice, organul fiscal poate transmite contribuabililor formularele[4] de declarare a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a

---

[1] Situația impozitului pe salarii.

[2] Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabili, din proprie inițiativă, ori de câte ori constată erori în declarația inițială, prin depunerea unei declarații rectificative la organul fiscal competent.

Declarația rectificativă se întocmește pe același model de formular ca și cel care se corectează, situație în care se va înscrie "X" în căsuța prevăzută în acest scop. Declarația rectificativă va fi completată înscriindu-se toate datele și informațiile prevăzute de formular, inclusiv cele care nu diferă față de declarația inițială.

În cazul taxei pe valoarea adăugată, sumele rezultate din corectarea erorilor de înregistrare în evidențele de taxă pe valoarea adăugată se înregistrează la rândurile de regularizări din decontul lunii în care au fost operate corecțiile.

De asemenea, în situația impozitelor care se stabilesc de plătitori prin autoimpunere sau reținere la sursă se completează un formular distinct (art. 81 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Codului de procedură fiscală).

[3] Conform art. 82 alin. (4) C.proc.fisc., obligația de semnare a declarației fiscale se consideră a fi îndeplinită și în următoarele situații:

- în cazul transmiterii declarațiilor fiscale prin sistemul electronic de plăți;
- în cazul transmiterii declarațiilor fiscale prin sisteme electronice de transmitere la distanță.

[4] Prin O.M.E.F. nr. 588/2008 privind stabilirea categoriilor de obligații fiscale pentru care organul fiscal transmite contribuabililor, prin poștă, formularele de declarații de venit, reglementează trimiterea prin poștă a formularului 200

altor sume datorate bugetului general consolidat, instrucțiunile de completare a acestora, alte informații utile, precum și plicurile preadresate. În acest caz, contravaloarea corespondenței se suportă de către organul fiscal.

Declarațiile fiscale pot fi declarații estimative de venit[1], prin care se evaluează nivelul venitului pentru o perioadă fiscală următoare, de obicei trimestrul sau anul calendaristic și declarații finale de venit[2], prin care se calculează rezultatul final al activității producătoare de venit, adică nivelul bazei de impozitare la care urmează să se aplice impozitul. De asemenea, declarațiile pot fi trimestriale, lunare, anuale sau la dată fixă, în funcție de prevederea legală concretă care variază de la un impozit la altul.

Declarația fiscală se depune de către persoanele obligate[3] potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta[4]. Declarația fiscală se depune la registratura organului fiscal competent sau se comunică prin

---

„Declarație privind veniturile realizate", cod 14.13.01.13 prin care se declară (rectifică) veniturile anuale obținute de persoane fizice din surse independente: profesii liberale, activități comerciale etc.

[1] Situația declarațiilor estimative de venit depuse de contribuabilii impozitului pe profit societăți comerciale bancare care au obligația depunerii declarațiilor estimative de impozit pe profit până la data de 25 a lunii următoare celei în care expiră trimestrul pentru care urmează să se facă plata. Baza estimării o reprezintă impozitul pe profit plătit în anul fiscal anterior [art. 34 alin. (6) C.fisc.]. De asemenea, în materia impozitului pe venit, în conformitate cu art. 81 C.fisc., contribuabilii, precum și asociațiile fără personalitate juridică, care încep o activitate în cursul anului fiscal sunt obligați să depună la organul fiscal competent o declarație referitoare la veniturile și cheltuielile estimate a se realiza pentru anul fiscal, în termen de 15 zile de la data producerii evenimentului.

[2] Conform art. 83 alin. (1) C.fisc., contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 15 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului.

[3] Declarațiile fiscale pot fi redactate de organul fiscal sub formă de proces-verbal, dacă din motive independente de voința contribuabilului acesta este în imposibilitatea de a scrie [art. 83 alin. (2) C.proc.fisc.].

[4] În cazul în care Codul fiscal nu prevede, Ministerul Finanțelor Publice va stabili termenul de depunere a declarației fiscale [art. 81 alin. (2) C.proc.fisc.].

poştă cu confirmare de primire. Declaraţia fiscală poate fi transmisă prin mijloace electronice sau prin sisteme de transmitere la distanţă[1].

Obligaţia de a depune declaraţia fiscală subzistă şi în situaţiile în care:

- a fost efectuată plata obligaţiei fiscale;
- obligaţia fiscală respectivă este scutită la plată, conform reglementărilor legale;
- organul fiscal a stabilit din oficiu baza de impunere şi obligaţia fiscală;
- pentru obligaţia fiscală nu rezultă, în perioada de raportare, sume de plată, dar există obligaţia declarativă, conform legii [art. 81 alin. (3) C.proc.fisc.].

Această reglementare este logică întrucât, pe de o parte, depunerea declaraţiilor fiscale reprezintă o obligaţie independentă a contribuabilului, indiferent de efectuarea plăţii în avans a unui impozit, de scutirea de obligaţii fiscale etc., iar, pe de altă parte, este principala modalitate pe baza căreia organul fiscal ţine evidenţa plătitorilor de impozite şi a modalităţii de respectare a obligaţiilor de plată de către aceştia.

În declaraţia fiscală contribuabilul trebuie să calculeze cuantumul obligaţiei fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege (situaţia declarării lunare a TVA prin decontul de taxă, unde plătitorul de TVA trebuie să calculeze şi cuantumul sumei efectiv datorate bugetului de stat).

***Data depunerii declaraţiei fiscale** este data înregistrării acesteia la organul fiscal sau data depunerii la poştă, după caz.* În situaţia în care declaraţia fiscală se depune prin mijloace electronice de transmitere la distanţă, data depunerii declaraţiei este data înregistrării acesteia pe pagina de internet a organului fiscal, astfel cum rezultă din mesajul electronic de confirmare transmis ca urmare a primirii declaraţiei.

---

[1] În cazul impozitelor, taxelor şi al contribuţiilor administrate de Agenţia Naţională de Administrare Fiscală, procedura privind transmiterea declaraţiilor prin mijloace electronice sau prin sisteme de transmitere la distanţă se stabileşte prin ordin al preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală [art. 83 alin. (1) teza 2 C.proc.fisc.]. Astfel, actualmente sunt în vigoare O.M.F.P. nr. 2210/2006 privind depunerea declaraţiilor fiscale prin mijloace electronice de transmitere la distanţă, O.M.E.F. nr. 858/2008 privind depunerea declaraţiilor fiscale prin mijloace electronice de transmitere la distanţă, O.P.A.N.A.F. nr. 2520/2010 privind depunerea declaraţiilor fiscale prin mijloace electronice de transmitere la distanţă de către contribuabilii mari şi mijlocii.

În cazul transmiterii declarației fiscale prin sistem electronic de plăți, data depunerii declarației se consideră a fi data debitării contului plătitorului în baza acesteia[1].

Nedepunerea declarației fiscale dă dreptul organului fiscal să procedeze la stabilirea din oficiu a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat. Stabilirea din oficiu a obligațiilor fiscale nu se poate face înainte de împlinirea unui termen de 15 zile de la înștiințarea contribuabilului privind depășirea termenului legal de depunere a declarației fiscale.

În cazul contribuabililor care au obligația declarării bunurilor sau veniturilor impozabile, stabilirea din oficiu a obligației fiscale se face prin estimarea bazei de impunere[2].

§4. Stabilirea impozitelor

Pentru a se putea stabili obligațiile fiscale principale și accesorii, pe lângă obligația de înregistrare fiscală și obligația de a declara[3] impozitele și taxele, contribuabilii au obligația de a conduce evidența contabilă,

---

[1] Art. 82 alin. (4) C.proc.fisc.

[2] Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale (art. 67 C.proc.fisc.).

[3] Dacă, pe parcursul unui semestru calendaristic, contribuabilii nu își îndeplinesc nicio obligație declarativă prevăzută de lege ori se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale, prin declararea unor date de identificare a sediului social care nu permit organului fiscal identificarea acestuia, sau organele fiscale au constatat că nu funcționează la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat, atunci contribuabilii persoane juridice sau orice alte entități fără personalitate juridică vor fi declarați inactivi, consecința imediată fiind că autoritățile fiscale nu vor lua în considerare nicio tranzacție efectuată de un contribuabil declarat inactiv, cu excepția achizițiilor sau livrărilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită. O asemenea sancțiune are consecințe deosebit de grave în materie fiscală, atât asupra celui sancționat, cât și asupra partenerilor de afaceri, niciuna din tranzacții nefiind luată în considerare nici pentru stabilirea masei impozabile în cazul impozitului pe profit și nici pentru stabilirea datoriei lunare de TVA. Lista contribuabililor inactivi este aprobată de către ANAF prin ordin, ultimul ordin în acest sens fiind O.P.A.N.A.F. nr. 363/2009 pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi [art. 78 C.proc.fisc. și art. 11 C.fisc.].

evidență care stă la baza înregistrării veniturilor și cheltuielilor și pe baza căreia se stabilește atât masa impozabilă pentru impozitul pe profit, cât și datoria reprezentând TVA, accize sau impozitele pe salarii și contribuțiile sociale plătite fie prin stopaj la sursă, fie în nume propriu.

Astfel, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale și a obligațiilor fiscale de plată datorate, contribuabilii sunt obligați să conducă evidențe fiscale, potrivit actelor normative în vigoare.

Evidențele contabile și fiscale vor fi păstrate, după caz, la domiciliul fiscal al contribuabilului, la sediile secundare ale acestuia, inclusiv pe suport electronic, sau pot fi încredințate spre păstrare unei societăți autorizate, potrivit legii, să presteze servicii de arhivare.

Contribuabilii sunt obligați să evidențieze veniturile realizate și cheltuielile efectuate din activitățile desfășurate, prin întocmirea registrelor sau a oricăror alte documente prevăzute de lege.

Contribuabilii sunt obligați să utilizeze pentru activitatea desfășurată documente primare și de evidență contabilă stabilite prin lege[1], achiziționate numai de la unitățile stabilite prin normele legale în vigoare, și să completeze integral rubricile formularelor, corespunzător operațiunilor înregistrate.

Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc prin declarație fiscală[2] sau prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

---

[1] În situația în care, indiferent din ce motive, contribuabilul nu a utilizat în activitatea sa documente primare și de evidență contabilă stabilite de lege, organul fiscal poate lua în considerare orice evidențe relevante pentru impunere ținute de contribuabil [art. 80 alin. (7) C.proc.fisc.].

[2] Impozitele se stabilesc prin declarație fiscală în situațiile în care contribuabilul are obligația de a calcula și cuantumul obligației fiscale în cuprinsul declarației, caz în care declarația fiscală este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia [art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4) C.proc.fisc.]. În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația fiscală este asimilată unei decizii referitoare la baza de impunere [art. 86 alin. (5) C.proc.fisc.].

Decizia de impunere este de două feluri:

- propriu-zisă, prin care se stabileşte cuantumul obligaţiei fiscale principale şi, eventual, al obligaţiilor fiscale accesorii[1];
- decizie referitoare la bazele de impunere[2].

§5. Aspecte procedurale

- Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.
- Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.
- Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, şi în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere;
- Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condiţiile de formă ale actului administrativ fiscal şi trebuie să cuprindă, în acelaşi timp, şi categoria de impozit, taxă, contribuţie sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum şi cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.

Există acte administrative fiscale care, nefiind decizii de impunere propriu-zise, sunt asimilate din punct de vedere procedural acestora:

- deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată;
- deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuţii şi alte venituri ale bugetului general consolidat;
- procesele-verbale referitoare la cheltuielile de executare silită care urmează a fi suportate din averea contribuabilului[3];

---

[1] Decizia de impunere şi decizia referitoare la obligaţiile de plată accesorii constituie şi înştiinţări de plată, de la data comunicării acestora, în condiţiile în care se stabilesc sume de plată [art. 86 alin. (6) C.proc.fisc.].

[2] Conform art. 89 C.proc.fisc., bazele de impunere se stabilesc separat, prin decizie referitoare la bazele de impunere, în următoarele situaţii:

- când venitul impozabil este realizat de mai multe persoane. Decizia va cuprinde şi repartizarea venitului impozabil pe fiecare persoană care a participat la realizarea venitului;
- când sursa venitului impozabil se află pe raza altui organ fiscal decât cel competent teritorial. În acest caz competenţa de a stabili baza de impunere o deţine organul fiscal pe raza căruia se află sursa venitului.

[3] Art. 168 alin. (2) C.proc.fisc.

- procesele-verbale întocmite de organul de executare, atunci când acesta calculează dobânzi, penalități sau majorări de întârziere aferente creanței fiscale principale, ca urmare a faptului că, prin titlul de creanță fiscală executat silit, nu au fost calculate creanțele fiscale accesorii ori au fost calculate până la o dată anterioară, iar obligația de plată a accesoriilor incumbă debitorului până la ultimul act de executare[1].
- procesele-verbale incheiate la finalizarea controlului inopinat sau a controlului incrucisat, ori in situatia sesizarii de catre organele de control fiscal a organelor de urmarire penala atunci cand, din verificarile efectuate, apar indiciile savarsirii unei fapte de natura penala;
- deciziile privind nemodificarea bazei de impunere[2].

Deciziile de impunere au întotdeauna caracter provizoriu, întrucât consemnarea obligațiilor fiscale principale și accesorii se face pe baza declarațiilor și consemnărilor contabile ale contribuabilului. De aceea, ele sunt emise sub rezerva verificării ulterioare[3].

Astfel, decizia de impunere sub rezerva verificării ulterioare poate fi desființată sau modificată, din inițiativa organului fiscal sau la solicitarea contribuabilului, pe baza constatărilor organului fiscal competent.

§6. Prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale

Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani. Termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

În mod excepțional, dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală. Termenul de 10 ani curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.

---

[1] Art. 142 alin. (6) C.proc.fisc.

[2] O asemenea decizie se emite de către organul fiscal atunci când, la sfârșitul controlului fiscal, baza de impunere nu se modifică [art. 109 alin. (2) C.proc.fisc.].

[3] Rezerva verificării ulterioare se anulează numai la împlinirea termenului de prescripție sau ca urmare a inspecției fiscale efectuate în cadrul termenului de prescripție [art. 90 alin. (3) C.proc.fisc.].

Termenele de prescripție a dreptului de a stabili impozite și taxe se întrerup și se suspendă pentru aceleași motive prevăzute de lege în cazul dreptului comun.

Dacă organul fiscal constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale, va proceda la încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță fiscală.

Secțiunea a 2-a. Inspecția fiscală

Inspecția fiscală este o formă a controlului financiar extern. Controlul financiar extern este exercitat în temeiul Legii nr. 30/1991[1] și a Normelor sale de aplicare cuprinse în O.M.F.P. nr. 889/2005.

Inspecția fiscală este reglementată de Codul de procedură fiscală (art. 94-109[4]) și are ca **obiect** verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, a respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferitelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora[2].

§1. Organele inspecției fiscale

Inspecția fiscală se exercită exclusiv, nemijlocit și neîngrădit prin **Agenția Națională de Administrare Fiscală** sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în situația impozitelor și taxelor locale, ori de alte autorități care sunt competente, potrivit legii, să administreze impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat[3].

Inspecția fiscală are următoarele **atribuții**[4]:

- constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

---

[1] M.Of. nr. 64 din 27 martie 1991.
[2] Art. 94 alin. (1) C.proc.fisc.
[3] Art. 99 alin. (1) C.proc.fisc.
[4] Art. 94 alin. (2) C.proc.fisc.

- analiza şi evaluarea informaţiilor fiscale, în vederea confruntării declaraţiilor fiscale cu informaţiile proprii sau din alte surse[1];
- sancţionarea potrivit legii a faptelor constatate şi dispunerea de măsuri pentru prevenirea şi combaterea abaterilor de la prevederile legislaţiei fiscale.

Pentru ducerea la îndeplinire a acestor atribuţii, organul de inspecţie fiscală va proceda la:

- examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;
- verificarea concordanţei dintre datele din declaraţiile fiscale cu cele din evidenţa contabilă a contribuabilului;
- discutarea constatărilor[2] şi solicitarea de explicaţii scrise[3] de la reprezentanţii legali ai contribuabililor sau împuterniciţii acestora, după caz;

---

[1] Analiza şi evaluarea informaţiilor fiscale în vederea stabilirii stării de fapt fiscale reale a contribuabilului se realizează prin administrarea de probe, în condiţiile art. 49 C.proc.fisc., respectiv solicitarea de expertize, folosirea înscrisurilor, efectuarea de cercetări la faţa locului, judecarea, coroborarea şi ierarhizarea acestora făcându-se în funcţie de forţa probantă recunoscută acestora de lege.

[2] Conform art. 56 C.proc.fisc., în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligaţia să pună la dispoziţie organului fiscal registre, evidenţe, documente de afaceri şi orice alte înscrisuri. În acelaşi scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri şi altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. Organul fiscal poate solicita punerea la dispoziţie a înscrisurilor la sediul său ori la domiciliul fiscal al persoanei obligate să le prezinte. Organul fiscal are dreptul să reţină, în scopul protejării împotriva înstrăinării sau distrugerii, documente, acte, înscrisuri, registre şi documente financiar-contabile sau orice element material care face dovada stabilirii, înregistrării şi achitării obligaţiilor fiscale de către contribuabili, pe o perioadă de maximum 30 de zile. În cazuri excepţionale, cu aprobarea conducătorului organului fiscal, perioada de reţinere poate fi prelungită cu maximum 90 de zile.

[3] Solicitarea de explicaţii scrise se va face în timpul inspecţiei fiscale, ori de câte ori acestea sunt necesare pentru clarificarea şi definitivarea constatărilor privind situaţia fiscală a contribuabilului. În cazul în care persoana în cauză refuză să furnizeze explicaţiile solicitate sau să răspundă la unele întrebări, organele de inspecţie fiscală vor transmite întrebările printr-o adresă scrisă, stabilind un termen util de cel puţin 5 zile lucrătoare pentru formularea răspunsului. În cazul în care nu se primeşte răspunsul solicitat, se va consemna refuzul în raportul privind rezultatul inspecţiei fiscale sau în procesul-verbal. În toate situaţiile explicaţiile se vor da în scris prin „notă explicativă" (art. 91.1 şi 91.2 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală).

- solicitarea de informații de la terți[1];
- stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale sau accesorii[2] de plată;
- verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;
- dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii[3];

---

[1] În scopul stabilirii situației de fapt fiscale, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.

Cererea de furnizare a informațiilor se formulează în scris și va specifica natura informațiilor solicitate pentru determinarea stării de fapt fiscale și documentele care susțin informațiile furnizate.

Declarația persoanelor obligate să furnizeze informații va fi, după caz, prezentată sau consemnată în scris (art. 52 C.proc.fisc.).

Băncile sunt obligate să comunice organelor fiscale lista titularilor persoane fizice, juridice sau orice alte entități fără personalitate juridică ce deschid ori închid conturi, forma juridică pe care aceștia o au și domiciliul sau sediul acestora. Comunicarea se va face bilunar, cu referire la conturile deschise sau închise în perioada anterioară acesteia și va fi adresată Ministerului Finanțelor Publice.

Orice altă instituție de credit în afara băncilor are obligația ca, la solicitarea organelor fiscale ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală, să comunice toate rulajele și/sau soldurile conturilor deschise la acestea, datele de identificare ale persoanelor care dețin dreptul de semnătură, precum și dacă debitorul are sau nu închiriate casete de valori. Solicitarea se face pentru fiecare titular în parte (art. 54 C.proc.fisc.).

[2] Stabilirea bazei de impunere, precum și a diferențelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspecție fiscală, se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere ori folosindu-se metode de estimare în conformitate cu prevederile art. 65 C.proc.fisc. Când organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite potrivit legii să estimeze baza de impunere, se vor menționa în actul de inspecție motivele de fapt și temeiul legal care au determinat folosirea estimării, precum și criteriile de estimare (art. 91.4-91.5 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală).

[3] Se dispun măsuri asigurătorii sub forma popririi asigurătorii și sechestrului asigurătoriu asupra bunurilor mobile și/sau imobile proprietate a debitorului, precum și asupra veniturilor acestuia, când există pericolul ca acesta să se sustragă, să își ascundă ori să își risipească patrimoniul, periclitând sau îngreunând în mod considerabil colectarea. Aceste măsuri pot fi luate și înainte de emiterea titlului de creanță, inclusiv în cazul **efectuării de controale** sau al antrenării răspunderii solidare (art. 129 C.proc.fisc.).

- efectuarea de investigaţii fiscale;
- aplicarea de sancţiuni potrivit prevederilor legale;
- aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.

§2. Persoanele supuse inspecţiei fiscale

Inspecţia fiscală se exercită asupra tuturor persoanelor fizice sau juridice, indiferent de forma lor de organizare, care au obligaţii de stabilire, reţinere şi plată a impozitelor, taxelor, contribuţiilor şi a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute de lege.

Selectarea contribuabililor ce urmează a fi supuşi inspecţiei fiscale este efectuată de către organul fiscal competent.

Contribuabilul nu poate face obiecţii cu privire la procedura de selectare[1] folosită.

§3. Principalele drepturi şi obligaţii ale persoanei controlate[2]

Contribuabilul are obligaţia să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informaţii, să prezinte la locul de desfăşurare a inspecţiei fiscale toate documentele, precum şi orice alte date necesare clarificării situaţiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

La începerea inspecţiei fiscale, contribuabilul va fi informat că poate numi persoane care să dea informaţii. Dacă informaţiile contribuabilului sau cele ale persoanei numite de acesta sunt insuficiente, atunci inspectorul fiscal se poate adresa şi altor persoane pentru obţinerea de informaţii.

---

[1] Selectarea agenţilor economici la care se va efectua controlul financiar şi stabilirea duratei acestuia se vor face cu respectarea strictă a prevederilor legale privind durata şi obiectivele controlului fiscal şi financiar în general de către organul financiar competent.

Procedura de selectare a agenţilor economici va ţine cont, în principal, de:

a) importanţa agentului economic (strategică, naţională, regională, locală);

b) situaţia economico-financiară a agenţilor economici (pierderi, arierate);

c) facilităţi acordate (ajutor de stat, credite interne şi externe cu garanţia statului, fonduri comunitare, fonduri de cofinanţare etc.);

d) programe de restructurare a activităţii economice.

[2] Drepturile şi obligaţiile contribuabilului sunt detaliate în „Carta drepturilor şi obligaţiilor contribuabililor pe timpul desfăşurării inspecţiei fiscale" aprobată prin Ordin al ANAF şi publicată în M. Of. nr. 66 din 24 martie 2004.

Pe toată durata exercitării inspecției fiscale contribuabilii supuși acesteia au dreptul de a beneficia de asistență de specialitate sau juridică.

Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

La încheierea inspecției fiscale, organul fiscal va prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere, cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.

Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

Contribuabilul are dreptul să prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale.

§4. Procedura inspecției fiscale

4.1. Formele și întinderea inspecției fiscale

• **Inspecția fiscală generală**, care reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligațiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă de timp determinată;

• **Inspecția fiscală parțială**, care reprezintă activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligații fiscale, pentru o perioadă de timp determinată.

Inspecția fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, dacă acestea prezintă interes pentru aplicarea legii fiscale. În conformitate cu prevederile art. 7 alin. (4) C.proc.fisc., organul fiscal este singurul care decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

4.2. Metodele realizării inspecției fiscale

În realizarea atribuțiilor legale, organele inspecției fiscale pot aplica următoarele **metode de control:**

- **controlul prin sondaj,** care constă în activitatea de verificare selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative în care sunt reflectate modul de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat;

- **controlul inopinat**, care constă în activitatea de verificare faptică şi documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existenţa unor fapte de încălcare a legislaţiei fiscale, fără anunţarea în prealabil a contribuabilului;

- **controlul încrucişat**, care constă în verificarea documentelor şi operaţiunilor impozabile ale contribuabilului în corelaţie cu cele deţinute de alte persoane; controlul încrucişat poate fi şi inopinat.

Inspecţia fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripţie a dreptului de a stabili obligaţii fiscale, cu următoarele distincţii:

• la contribuabilii mari, **perioada supusă inspecţiei fiscale** începe de la sfârşitul perioadei controlate anterior şi se poate extinde pentru o perioadă de maxim 5 ani corespunzătoare termenului de prescripţie;

• la celelalte categorii de contribuabili inspecţia fiscală se efectuează asupra creanţelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligaţia depunerii declaraţiilor fiscale. Inspecţia fiscală se poate extinde pe perioada de prescripţie a dreptului de a stabili obligaţii fiscale, dacă:

- există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuţiilor şi a altor sume datorate bugetului general consolidat;

- nu au fost depuse declaraţii fiscale;

- nu au fost îndeplinite obligaţiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuţiilor şi altor sume datorate bugetului general consolidat.

4.3. Locul şi timpul desfăşurării inspecţiei fiscale

Inspecţia fiscală se desfăşoară, de regulă, în spaţiile de lucru ale contribuabilului. Contribuabilul trebuie să pună la dispoziţie un spaţiu adecvat, precum şi logistica necesară desfăşurării inspecţiei fiscale.

Dacă nu există un spaţiu de lucru adecvat pentru derularea inspecţiei fiscale, atunci activitatea de inspecţie se va putea desfăşura la sediul organului fiscal sau în orice alt loc stabilit de comun acord cu contribuabilul.

Indiferent de locul unde se desfăşoară inspecţia fiscală, organul fiscal are dreptul să inspecteze locurile în care se desfăşoară activitatea, în prezenţa contribuabilului sau a unei persoane desemnate de acesta.

Inspecţia fiscală se desfăşoară, de regulă, în timpul programului de lucru al contribuabilului. Inspecţia fiscală se poate desfăşura şi în afara programului de lucru al contribuabilului, cu acordul scris al acestuia şi cu aprobarea conducătorului organului fiscal.

4.4. Durata inspecției fiscale

Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.

În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.

4.5. Desfășurarea inspecției fiscale

Inspecția fiscală începe prin comunicarea **avizului de inspecție fiscală**. Astfel, înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

Avizul de inspecție fiscală va cuprinde:

- temeiul juridic al inspecției fiscale;
- data de începere a inspecției fiscale;
- obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;
- posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea datei de începere a inspecției fiscale se poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate.

Avizul de inspecție fiscală **se comunică** contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

- cu 30 de zile pentru marii contribuabili;
- cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.

Comunicarea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:

- pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului;
- în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități;
- în cazul controlului inopinat;
- în cazul refacerii controlului ca urmare a unei dispoziții de rectificare cuprinse în decizia de soluționare a contestației.

4.6. Reguli privind inspecția fiscală

Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

Inspecția fiscală va fi efectuată în așa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabililor și să utilizeze eficient timpul destinat inspecției fiscale.

Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.

În situația în care din instrumentarea cauzelor penale de către organele competente nu rezultă existența prejudiciului, reverificarea nu poate fi urmată de emiterea deciziei de impunere.

Activitatea de inspecție fiscală se organizează și se desfășoară în baza unor programe anuale, trimestriale și lunare aprobate în condițiile stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv prin acte ale autorităților administrației publice locale, după caz.

La începerea inspecției fiscale, inspectorul este obligat să prezinte contribuabilului legitimația de inspecție și ordinul de serviciu semnat de conducătorul organului de control. Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.

La finalizarea inspecției fiscale, contribuabilul este obligat să dea o declarație scrisă, pe propria răspundere, din care să rezulte că au fost puse la dispoziție toate documentele și informațiile solicitate pentru inspecția fiscală. În declarație se va menționa și faptul că au fost restituite toate documentele solicitate și puse la dispoziție de contribuabil.

Contribuabilul are obligația să îndeplinească măsurile prevăzute în actul întocmit cu ocazia inspecției fiscale, în termenele și condițiile stabilite de organele de inspecție fiscală.

§5. Actele controlului fiscal

Rezultatul inspecției fiscale[1] va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal.

Dacă, urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, **raportul** întocmit va sta la baza emiterii **deciziei de impunere** care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă

[1] La finalizarea controlului inopinat sau încrucișat se încheie proces-verbal.

la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o **decizie de nemodificare a bazei de impunere.**

În cazul în care, ca urmare a efectuării inspecției fiscale, au fost sesizate organele de urmărire penală, decizia de impunere privitoare la obiectul sesizării penale se poate emite după soluționarea cu caracter definitiv a cauzei penale.

Organele fiscale vor sesiza organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni, în condițiile prevăzute de legea penală.

În situația constatării unor fapte de natură penală, organele de inspecție au obligația de a întocmi **proces-verbal** semnat de organul de inspecție și de către contribuabilul supus inspecției, cu sau fără explicații ori obiecțiuni din partea contribuabilului. În cazul în care cel supus controlului refuză să semneze procesul-verbal, organul de inspecție fiscală va consemna despre aceasta în procesul-verbal. În toate cazurile procesul-verbal va fi comunicat contribuabilului.

Împotriva actelor de control contribuabilul poate formula contestații în conformitate cu Codul de procedură fiscală și Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ.

Secțiunea a 3-a. Colectarea impozitelor

Prin reglementarea fiecărei categorii de venituri fiscale (impozite și taxe), legea instituie o obligație cu caracter general, a cărei concretizare ca obligație bănească într-un anumit cuantum, ce incumbă unui anumit contribuabil, se realizează prin titlul de creanță fiscală[1].

---

[1] Enumerăm câteva dintre cele mai uzuale categorii de titluri de creanță fiscală întâlnite în practică:

- pentru obligațiile fiscale provenite din impozite și taxe, care sunt determinate de către organele financiare pe baza declarațiilor de impunere, titlul de creanță îl constituie procesul-verbal de impunere sau, după caz, actul declarativ al contribuabilului;
- pentru obligațiile fiscale care se stabilesc de către plătitor, titlul de creanță îl reprezintă documentul de evidență întocmit de acesta;
- pentru diferențele constatate între obligațiile de plată determinate de plătitor și cele legal datorate, inclusiv pentru majorările de întârziere datorate pentru

Ca modalitate de individualizare a obligației fiscale cu vocație generală instituită prin lege, ***titlul de creanță fiscală*** *reprezintă actul juridic prin care se stabilește întinderea obligației de plată ce revine persoanei fizice sau juridice care are calitatea de contribuabil.* Odată stabilită întinderea acestei obligații, care va fi diferită de la un subiect la altul, executarea sa se va face în condițiile și cu respectarea termenelor prevăzute de actul normativ ce reglementează venitul fiscal în cauză.

Titlul de creanță fiscală se întocmește sau se confirmă de către organele ce compun aparatul fiscal al statului și cărora le revine competența de a calcula impozitele și taxele datorate bugetului de stat.

Dat fiind faptul că obligația fiscală este o obligație impusă în mod unilateral de către stat contribuabilului, și titlul de creanță ce o individualizează, întocmit de organele financiare abilitate, va fi un act juridic unilateral. Manifestarea de voință în acest sens a organelor financiare își are temeiul în lege, care impune o anumită sarcină fiscală. Prin urmare, depășirea de către aceste organe a cadrului stabilit de lege pentru individualizarea obligației fiscale va da contribuabilului dreptul de a contesta titlul de creanță fiscală astfel emis[1].

Titlul de creanță fiscală, ca act juridic unilateral, dă naștere unui drept de creanță al statului având ca obiect sumele de bani pe care contribuabilul

---

neplata la termen a impozitelor, taxelor și altor venituri, diferențe stabilite cu ocazia verificărilor efectuate de organele competente, titlul de creanță este actul ce cuprinde rezultatele verificării;

- pentru obligațiile de plată constatate în vamă, titlul de creanță îl constituie declarația vamală;

- pentru obligațiile fiscale care se percep prin plată directă, reprezentând taxe pentru prestarea unor servicii sau taxe de timbru, titlul de creanță îl reprezintă documentul de plată sau actul pe care s-au anulat timbrele fiscale mobile;

- pentru obligațiile de plată a amenzilor, titlul de creanță îl reprezintă procesul-verbal de constatare a contravenției și de aplicare a amenzii, întocmit de organul competent;

- pentru obligațiile de plată a amenzilor, cheltuielilor judiciare sau a altor creanțe fiscale stabilite de instanța judecătorească sau de procuror, titlul de creanță îl constituie, după caz, încheierea, dispozitivul hotărârii judecătorești sau ordonanța procurorului;

- pentru obligațiile de plată a majorărilor de întârziere, titlul de creanță îl constituie actul prin care se constată suma de plată.

[1] Contestarea titlului de creanță fiscală se face în cadrul unei proceduri reglementate de Codul de procedură fiscală la Titlul IX, art. 205-218.

le datorează bugetului de stat, precum şi obligaţiei ce revine contribuabilului de a plăti aceste sume în cuantumul şi termenele stabilite[1].

La baza emiterii titlului de creanţă de către organele financiare se află, pentru anumite categorii de venituri fiscale, **declaraţia de impunere sau taxare** pe care contribuabilul are obligaţia legală de a o prezenta acestor organe din momentul în care realizează un venit impozabil sau deţine un bun impozabil sau taxabil. De asemenea, contribuabilul are obligaţia de a comunica organelor fiscale competente orice modificare a datelor declarate anterior. Nerespectarea acestei obligaţii atrage **răspunderea contravenţională a contribuabilului.**

Prin declaraţia de impunere, contribuabilul identifică veniturile sau bunurile impozabile sau taxabile. Această declaraţie trebuie depusă la organele fiscale competente într-un anumit termen de la ivirea premiselor ce dau naştere obligaţiei fiscale în sarcina contribuabilului, respectiv de la obţinerea venitului sau de la dobândirea bunului în legătură cu care există această obligaţie[2].

Organele financiare au dreptul de a verifica exactitatea datelor înscrise în declaraţia de impunere şi de a solicita contribuabililor documentele contabile, evidenţele şi orice alte elemente materiale sau valorice,

---

[1] *D.D. Şaguna*, op. cit., p. 394.

[2] Art. 83 C.proc.fisc. reglementează amănunţit depunerea declaraţiilor fiscale:

„Declaraţia fiscală se depune la registratura organului fiscal competent sau la poştă prin scrisoare recomandată. Declaraţia fiscală poate fi transmisă prin mijloace electronice sau prin sisteme de transmitere la distanţă, conform procedurii stabilite prin ordin al ministrului finanţelor publice.

Declaraţiile fiscale pot fi redactate de organul fiscal sub formă de proces-verbal, dacă, din motive independente de voinţa contribuabilului, acesta este în imposibilitatea de a scrie.

Data depunerii declaraţiei fiscale este data înregistrării acesteia la organul fiscal sau data depunerii la poştă, după caz. În situaţia în care declaraţia fiscală se depune prin mijloace electronice de transmitere la distanţă, data depunerii declaraţiei este data înregistrării acesteia pe pagina de internet a organului fiscal, astfel cum rezultă din mesajul electronic de confirmare transmis ca urmare a primirii declaraţiei.

Nedepunerea declaraţiei fiscale dă dreptul organului fiscal să procedeze la stabilirea din oficiu a obligaţiilor fiscale prin estimarea bazei de impunere potrivit art. 65. Stabilirea din oficiu a obligaţiilor fiscale nu se poate face înainte de împlinirea unui termen de 15 zile de la înştiinţarea contribuabilului privind depăşirea termenului legal de depunere a declaraţiei fiscale".

necesare în vederea cunoaşterii realităţii obiectelor sau surselor impozabile sau taxabile.

Pe baza declaraţiei contribuabililor, organele fiscale competente emit titlul de creanţă fiscală, act juridic unilateral, caracterizat prin anumite **particularităţi** cu importante consecinţe practice[1].

Titlul de creanţă fiscală este un **act juridic declarativ de drepturi şi obligaţii**[2]. Prin emiterea sau confirmarea de către organele competente se constată doar dreptul statului de a încasa sumele de bani datorate bugetului de stat şi obligaţia în acest sens ce revine contribuabilului.

Prin legea ce reglementează un impozit sau o taxă se instituie o obligaţie ce va reveni oricărei persoane fizice sau juridice ce va îndeplini condiţiile cerute de acea lege.

Odată ivite premisele stabilite de lege pentru naşterea obligaţiei de plată a impozitului sau a taxei, respectiv realizarea unui venit sau deţinerea unui bun, persoana fizică sau juridică va deveni contribuabil. Ea va avea obligaţia de a întocmi declaraţia de impunere sau taxare, pe baza căreia se va emite titlul de creanţă fiscală. Aceasta va constata doar individualizarea faţă de o anumită persoană fizică sau juridică a obligaţiei fiscale cu vocaţie generală reglementată de lege.

Importanţa practică a calificării titlului de creanţă fiscală ca fiind un act juridic declarativ este evidenţiată în ipoteza în care contribuabilul nu îşi respectă obligaţia de a întocmi şi depune la organele fiscale, în termenul stabilit, declaraţia de impunere. În lipsa acesteia, nu va fi emis niciun titlu de creanţă fiscală.

Ulterior, prin intermediul unui control întreprins de organele abilitate sau prin declaraţia făcută cu întârziere de către contribuabil, se constată că acesta realizează un venit impozabil sau deţine un bun impozabil sau taxabil şi, în consecinţă, se va emite titlul de creanţă fiscală.

În paralel, va fi angajată şi răspunderea contravenţională sau chiar penală a contribuabilului pentru nedeclararea în termen a veniturilor realizate sau a bunurilor deţinute, fapta sa reprezentând **o formă de evaziune fiscală.**

În această situaţie însă, dacă titlul de creanţă fiscală ar fi calificat ca **un act juridic constitutiv de drepturi şi obligaţii,** sumele datorate de contribuabil bugetului de stat ar urma să fie calculate din momentul

---

[1] *D.D. Şaguna*, op. cit., p. 396.

[2] Titlul de creanţă nu este constitutiv de drepturi, întrucât obligaţia de plată nu se naşte în temeiul titlului de creanţă, ci în temeiul legii, titlul de creanţă fiscală având doar caracterul unui act constatator al obligaţiei fiscale legale.

întocmirii acestui titlu de creanță, deoarece din acest moment a luat naștere obligația sa de a plăti o sumă bugetului de stat.

În schimb, pentru perioada în care în mod culpabil nu a întocmit declarația de impunere, contribuabilul nu va plăti impozite sau taxe, deoarece nu are nicio obligație de ordin fiscal. Or, răspunderea contravențională sub forma amenzii nu se poate substitui executării obligației pe care contribuabilul o avea către bugetul de stat pe perioada în care nu a întocmit declarația de impunere.

Dacă titlul de creanță fiscală va fi calificat însă ca un **act juridic declarativ de drepturi**, efectele sale vor avea caracter retroactiv, sumele reprezentând impozite sau taxe urmând a fi calculate inclusiv pe perioada anterioară emiterii titlului de creanță fiscală, din momentul în care contribuabilul a obținut venitul sau a dobândit bunul în legătură cu care există obligațiile fiscale. Această perioadă pentru care se vor calcula retroactiv drepturile băneşti cuvenite statului va trebui să se înscrie în termenul de prescripție a obligației fiscale.

Dacă, prin această întârziere, s-au depăşit datele la care creanța fiscală devenea exigibilă, se vor aplica majorările de întârziere prevăzute de lege.

Caracterul executoriu. Titlul de creanță fiscală este executoriu de drept, fără a mai fi necesară învestirea sa cu titlu executoriu, urmărirea silită a veniturilor şi bunurilor deținute de debitor putându-se realiza fără parcurgerea unor etape prealabile[1].

Rațiunea acestei particularități a creanței fiscale constă în necesitatea realizării veniturilor bugetului de stat la termenele şi în cuantumul prevăzut de lege. Având în vedere destinația taxelor şi impozitelor şi faptul că beneficiară a acestor sume este întreaga societate, fiind vorba prin urmare despre un interes public, legiuitorul a recunoscut caracterul executoriu de drept al creanței fiscale.

În măsura în care contribuabilii nu îşi execută la termenele stabilite obligația de a plăti sumele cuvenite bugetului de stat, organele fiscale au dreptul de a trece direct la **executarea silită** a acestor sume.

Procedura executării silite urmează a fi declanşată din oficiu de către organele fiscale competente, nefiind necesară intervenția unor alte organe ale statului care să autorizeze executarea silită. Organele fiscale au obligația ca, în momentul în care constată neplata la scadență a sumelor

---

[1] „Titlul de creanță devine titlu executoriu la data la care creanța fiscală este scadentă prin expirarea termenului de plată prevăzut de lege sau stabilit de organul competent ori în alt mod prevăzut de lege" [art. 141 alin. (2) C.proc.fisc.].

cuvenite bugetului de stat, să procedeze la realizarea acestora pe calea executării silite. Această obligație este imperativă, în cazul nerespectării sale putând fi angajată răspunderea persoanelor din cadrul organelor fiscale competente care aveau obligația de a constata neplata și de a trece la executarea silită.

3.1. Titluri de creanță explicite

Majoritatea titlurilor de creanță fiscală au un **caracter explicit**, fiind acte juridice constituite exclusiv în scopul de a constata obligația unui contribuabil de a plăti o anumită sumă către bugetul de stat, individualizând astfel obligația cu vocație generală instituită de legea ce reglementează venitul fiscal respectiv.

Aceste titluri de creanță sunt reprezentate de actele de impunere întocmite în formă scrisă de organele fiscale, diferite în funcție de categoria de impozite sau taxe pe care o constată.

3.1.2. Procesul-verbal de impunere

Pentru anumite categorii de venituri, întinderea obligației fiscale ce revine contribuabilului este determinată de organele fiscale, pe baza datelor declarate de acesta, prin întocmirea procesului-verbal de impunere. Acest proces-verbal va reprezenta titlul de creanță fiscală ce individualizează obligația de plată a contribuabilului.

În baza procesului-verbal de impunere, organele fiscale vor comunica subiectului plătitor, înainte de termenul la care impozitul trebuie plătit, o înștiințare de plată, care conține precizarea sumei pe care acesta o datorează bugetului de stat.

3.1.3. Declarația de impunere

În ceea ce privește anumite categorii de impozite, titlul de creanță fiscală îl reprezintă chiar declarația de impunere întocmită de contribuabil și depusă la organul fiscal competent. Organul fiscal va verifica exactitatea datelor înscrise în declarația de impunere și a calculului impozitului datorat, calcul cuprins în acea declarație, dar nu va emite un alt act care să aibă natura unui titlu de creanță.

3.1.4. Documentul de evidență întocmit de contribuabil

În cazul obligațiilor fiscale care se stabilesc de către plătitor, titlul de creanță îl va reprezenta documentul de evidență pe care acesta are

obligația de a-l întocmi în condițiile și la termenele stabilite de lege. Pe baza acestor evidențe, plătitorul întocmește declarațiile sau deconturile fiscale, pe care le va depune la organele financiare competente.

De exemplu, în cazul impozitului pe profit, contribuabilii depun **declarații trimestriale și anuale privind impozitul pe profit**, în temeiul cărora se efectuează plățile trimestriale și anuale ale acestui impozit.

Un alt venit fiscal pentru care titlul de creanță fiscală este reprezentat de declarația întocmită de contribuabil și verificată de organele fiscale este **taxa pe valoarea adăugată.**

Astfel, plătitorii de taxă pe valoarea adăugată au obligația de a întocmi și depune lunar la organul fiscal, până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care a fost întocmit, un decont privind operațiunile realizate și taxa pe valoarea adăugată ce urmează a fi plătită. Ministerul Finanțelor poate stabili și alte termene de depunere a decontului, în funcție de volumul TVA de plată și de alte situații specifice în care se găsesc plătitorii.

În situația în care, în urma verificării efectuate de organele fiscale în privința decontului, rezultă că acesta conține date eronate sau este incomplet, organele fiscale vor stabili cuantumul taxei pe valoarea adăugată și îl vor comunica plătitorilor.

3.1.5. Declarația vamală

În ceea ce privește taxele vamale, titlul de creanță fiscală îl va reprezenta declarația vamală de import întocmită de importatorul-debitor al taxelor vamale. Prin același document se va determina și taxa pe valoarea adăugată datorată pentru bunurile importate. Declarația vamală de import reprezintă un titlu de creanță fiscală ce poate constata mai multe obligații fiscale, de natură diferită, ce revin unui contribuabil.

3.2. Titluri de creanță implicite

Anumite categorii de venituri fiscale sunt individualizate prin titluri de creanță cuprinse în acte juridice care au un alt conținut principal. Deși sunt întocmite cu un alt scop, aceste acte juridice conțin și individualizarea obligației de plată a unui impozit sau a unei taxe, fiind, astfel, în măsura în care constată existența și cuantumul acestei obligații fiscale, titluri de creanță fiscală. Aceste înscrisuri, reprezentând **titluri de creanță fiscală implicite**, sunt întocmite de organele financiar-contabile sau de alte organe ale statului.

Astfel, au în același timp și natura juridică a unui titlu de creanță fiscală următoarele înscrisuri:

- **documentele (statele) de plată a salariilor şi a altor drepturi salariale impozabile.** Acestea conţin şi calculul impozitului pe salarii datorat de fiecare persoană angajată, potrivit legii angajatorul având, pe lângă obligaţia de a calcula impozitul, şi pe aceea de a-l reţine şi vărsa bugetului de stat.

Nevărsarea la termen a impozitului pe salarii de către angajator va atrage răspunderea patrimonială a acestuia, sub forma dobânzilor şi penalităţilor de întârziere.

Darea de seamă permite organului fiscal să constate modul în care s-au făcut calculul, reţinerea şi vărsarea la bugetul de stat a impozitului pe salarii. Acest act nu reprezintă un titlu de creanţă fiscală, deoarece prin el nu se individualizează o obligaţie fiscală faţă de un contribuabil.

În ceea ce priveşte impozitul pe salarii, **calitatea de contribuabil** o are salariatul, persoana angajată cu contract de muncă, iar această obligaţie fiscală ce îi revine este individualizată prin ştatul de plată a salariatului, document care, potrivit legii, conţine şi calculul impozitului aferent salariului cuvenit persoanei angajate.

În materia **impozitului pe dividende**, societăţile comerciale plătitoare ale dividendelor au obligaţia ca, odată cu plata acestora către acţionari sau asociaţi, să calculeze, să reţină şi să verse impozitul aferent acestora. În acest caz, documentul care va constata plata dividendelor şi reţinerea impozitului pe dividende corespunzător va reprezenta un titlu de creanţă fiscală implicit[1].

Actul constatator întocmit de organul de control financiar. Un titlu de creanţă aparte datorită conţinutului său complex este actul ce constată rezultatele unui control financiar întreprins de organele de control competent: proces-verbal de control în cazul controalelor inopinate (efectuate de obicei de către Garda Financiară) sau raport de inspecţie fiscală în cazul controalelor de fond asupra contabilităţii efectuate de către Direcţiile Generale de Finanţe Publice Judeţene ori de către Direcţia Generală Mari Contribuabili.

Dacă, în urma controlului efectuat, organul de control va constata încălcarea de către contribuabili a normelor legale privitoare la impozite

[1] Obligaţia calculării şi reţinerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice odată cu plata dividendelor către acţionarii persoane fizice sau juridice (art. 67 şi art. 36 C.fisc.).

şi taxe, va înscrie aceste constatări în actele de control întocmite[1]. Deşi, în anumite situaţii, actul de control se poate referi numai la constatarea existenţei unor diferenţe între obligaţiile de plată determinate de plătitor şi cele legal datorate, considerăm că actul de constatare întocmit de organul de control financiar va avea natura juridică a unui titlu de creanţă implicit şi în situaţia în care va stabili în întregime obligaţiile de plată ce revin contribuabilului, în măsura în care acesta nu le-a determinat.

În ambele cazuri, actul de control financiar va reprezenta titlul executoriu şi pentru majorările de întârziere datorate pentru neplata la termen a sumelor datorate bugetului de stat.

§3. Exigibilitatea obligaţiei fiscale

Obligaţia fiscală, odată individualizată faţă de un contribuabil prin titlul de creanţă fiscală, devine exigibilă la o anumită dată, stabilită prin acte normative ce reglementează venitul fiscal respectiv.

Reglementarea cu caracter de principiu în această materie stabileşte că obligaţiile fiscale sunt scadente la termenele prevăzute de reglementările legale. Ministerul Finanţelor este abilitat să stabilească scadenţa obligaţiilor fiscale în privinţa cărora actele normative speciale nu au prevăzut termene de plată[2].

Obligaţiile fiscale stabilite în urma controlului financiar desfăşurat de organele competente devin scadente astfel[3]:

- dacă data comunicării actului de control către contribuabil este cuprinsă în intervalul 1-15 din lună, termenul de plată este până la data de 5 a lunii următoare;
- dacă data comunicării actului de control către contribuabil este cuprinsă în intervalul 16-31 din lună, termenul de plată este până la data de 20 a lunii următoare.

---

[1] Rezultatul inspecţiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecţiei, din punct de vedere faptic şi legal [art. 109 alin. (1) C.proc.fisc.].

[2] Pentru creanţele fiscale administrate de Ministerul Finanţelor Publice şi pentru creanţele fiscale ale bugetelor locale care nu au prevăzute termene de plată, acestea vor fi stabilite prin ordin al Ministrului Finanţelor Publice, respectiv prin Ordin comun al Ministrului Administraţiei şi Internelor şi Ministrului Finanţelor Publice.

[3] Art. 111 alin. (2) C.proc.fisc.

Decizia de impunere şi decizia referitoare la obligaţiile de plată accesorii constituie şi înştiinţări de plată, de la data comunicării acestora[1].

Contestarea de către contribuabil a actelor de control prin care au fost stabilite în sarcina lor obligaţiile fiscale nu suspendă obligaţia de plată constatată prin aceste acte.

În situaţia în care termenul de plată a obligaţiei fiscale se sfârşeşte într-o zi nelucrătoare, plata se consideră făcută în termen dacă este efectuată în ziua lucrătoare imediat următoare.

Instituind în mod unilateral obligaţia contribuabililor de a plăti anumite sume la bugetul de stat, statul stabileşte şi datele la care aceste plăţi trebuie făcute, asigurând astfel continuitatea realizării veniturilor bugetului de stat. Ritmicitatea realizării acestor venituri este esenţială pentru efectuarea cheltuielilor publice.

Toate actele normative ce instituie impozite şi taxe stabilesc data sau termenul înăuntrul căruia trebuie executate obligaţiile fiscale de către contribuabili. Neplata de către aceştia a obligaţiilor fiscale la scadenţele astfel determinate prin lege va atrage răspunderea lor patrimonială, sub forma dobânzilor şi penalităţilor de întârziere în cazul creanţelor bugetului de stat şi **majorărilor de întârziere** pentru situaţia creanţelor datorate bugetelor locale şi va da dreptul organelor financiare competente de a proceda la executarea silită a creanţelor fiscale.

§4. Dobânzile, penalităţile de întârziere şi majorările de întârziere

Neexecutarea de către contribuabil a obligaţiilor sale fiscale la momentul la care acestea au devenit exigibile atrage obligarea sa la plata dobânzilor şi penalităţilor de întârziere pentru creanţele fiscale aparţinând bugetului de stat şi a majorărilor de întârziere pentru creanţele fiscale aparţinând bugetelor locale. Dobânzile, penalităţile şi majorările sunt prevăzute de lege ca formă de **răspundere patrimonială** specifică dreptului fiscal[2].

---

[1] Art. 86 alin. (6) C.proc.fisc.

[2] „Pentru neachitarea la termenul de scadenţă de către debitor a obligaţiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi şi penalităţi de întârziere" [art. 119 alin. (1) C.proc.fisc.].

În privința dobânzilor, penalităților și majorărilor de întârziere, legiuitorul a adoptat multă vreme soluția reglementării lor pentru fiecare categorie de venituri fiscale în parte.

Astfel, actele normative ce instituiau aceste venituri stabileau și majorările ce urmau a fi aplicate, în situația în care contribuabilii nu-și respectau obligațiile de plată. O.G. nr. 34/1995 a fost primul act normativ prin care s-a adoptat o reglementare unitară a majorărilor de întârziere pentru neplata la termen a sumelor datorate bugetului de stat, toate prevederile contrare cuprinse în alte acte normative fiind abrogate. Reglementarea unitară a fost păstrată în cadrul O.G. nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, a O.G. nr. 61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare și, în prezent, în cadrul O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Reglementarea actuală a acestor sancțiuni patrimoniale specifice se află în Codul de procedură fiscală la art. 119-124[1].

Principiile de aplicare a celor trei sancțiuni menționate sunt:

- nu se datorează dobânzi, penalități sau majorări de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi și obligații fiscale accesorii de orice fel, pentru cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare ori sume confiscate;
- dobânzile, penalitățile și majorările de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală;
- dobânzile, penalitățile și majorările de întârziere se stabilesc prin decizii[1] [art. 119 alin. (4) C.proc.fisc.] întocmite în condițiile aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice.

4.1. Aplicarea dobânzilor

Nivelul dobânzilor este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Pentru diferențele suplimentare de creanțe

---

[1] Codul de procedură fiscală reglementează și o excepție de la această prevedere, pentru situația titlurilor executorii care prevăd în conținutul lor stabilirea majorărilor de întârziere fără să stabilească însă și cuantumul acestora. În această situație ele vor fi calculate de către organul de executare și consemnate într-un proces-verbal care constituie titlu executoriu și care se comunică debitorului [art. 142 alin. (6) C.proc.fisc.].

fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv.

Prin **excepție** de la această regulă, se datorează dobânzi după cum urmează:

a) pentru impozitele, taxele și contribuțiile stinse prin executare silită, până la data întocmirii procesului-verbal de distribuire inclusiv. În cazul plății prețului în rate, dobânzile se calculează până la data întocmirii procesului-verbal de distribuire a avansului. Pentru suma rămasă de plată, majorările de întârziere sunt datorate de către cumpărător;

b) pentru impozitele, taxele și contribuțiile debitorului declarat insolvabil, care nu are bunuri sau venituri urmăribile, până la data trecerii în evidență separată[1].

Legiuitorul a prevăzut și cazuri speciale de calcul al dobânzilor, în cazul impozitului pe profit și al impozitului pe venit.

Modul de calcul al dobânzilor aferente sumelor reprezentând eventuale diferențe între **impozitul pe profit** plătit la data de 25 ianuarie a anului următor celui de impunere și impozitul pe profit datorat conform declarației de impunere întocmite pe baza situației financiare anuale va fi reglementat prin norme metodologice aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Pentru obligațiile fiscale neachitate la termenul de plată, reprezentând **impozitul pe venit**, se datorează dobânzi după cum urmează:

a) pentru anul fiscal de impunere, dobânzile pentru plățile anticipate stabilite de organul fiscal prin decizii de plăți anticipate se calculează până la data plății debitului sau, după caz, până la data de 31 decembrie;

b) dobânzile pentru sumele neachitate în anul de impunere, potrivit lit. a), se calculează începând cu data de 1 ianuarie a anului următor până la data stingerii acestora inclusiv;

---

[1] Pentru creanțele fiscale ale debitorilor declarați în stare de insolvabilitate care nu au venituri sau bunuri urmăribile, conducătorul organului de executare dispune scoaterea creanței din evidența curentă și trecerea într-o evidență separată [art. 176 alin. (2) C.proc.fisc.].

c) în cazul în care impozitul pe venit stabilit prin decizia de impunere anuală este mai mic decât cel stabilit prin deciziile de plăți anticipate, dobânzile se recalculează, începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui de impunere, la soldul neachitat în raport cu impozitul anual stabilit prin decizia de impunere anuală, urmând a se face regularizarea dobânzilor în mod corespunzător.

4.2. Aplicarea penalităților de întârziere

Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

Nivelul penalității de întârziere se stabileşte astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează şi nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor. Mai mult, în cazul creanțelor fiscale principale aparținând bugetului de stat, dobânda şi penalitatea pentru neachitarea la termen a impozitelor se cumulează. Rațiunea cumulării celor două sancțiuni este aceea că, în limitele unui raționament civil specific răspunderii civile delictuale, dobânzile reprezintă modalitatea de acoperire a daunei propriu-zise, în timp ce penalitățile de întârziere reprezintă modalitatea de recuperare a beneficiului nerealizat.

4.3. Aplicarea majorărilor de întârziere

Majorările de întârziere se datorează pentru neachitarea la termen a creanțelor fiscale aparținând bugetelor locale. Nivelul majorării de întârziere este de 2% din cuantumul obligațiilor fiscale principale neachitate la termen, calculată pentru fiecare lună sau fracțiune de lună de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență şi până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

§5. Înlesniri la plata obligațiilor fiscale

Înlesnirile fiscale posibil de acordat sunt: scutiri, reduceri eşalonări sau amânări la plata creanţelor fiscale principale şi a creanţelor fiscale accesorii.

Codul fiscal face o distincție între acordarea înlesnirilor pentru creanţele bugetului de stat şi cele pentru creanţele bugetelor locale.

Astfel, în materia creanţelor datorate bugetului de stat, sunt compatibile cu reglementările europene şi naţionale în materia ajutorului de stat doar eşalonările şi amânările la plata creanţelor fiscale principale şi accesorii, în timp ce scutirile şi reducerile de creanţe fiscale principale sau accesorii intră în categoria ajutorului de stat şi, în conformitate cu prevederile art. 1 alin. (5) C.fisc., orice măsură de natură fiscală care constituie ajutor de stat se acordă potrivit dispoziţiilor O.U.G. nr. 117/2006 privind procedurile naţionale în materia ajutorului de stat.

În conformitate cu prevederile art. 125 C.proc.fisc., la cererea temeinic justificată a contribuabililor, organul fiscal competent poate acorda pentru obligaţiile fiscale restante, atât înaintea începerii executării silite, cât şi în timpul efectuării acesteia, înlesniri la plată, în condiţiile legii. Observăm că, în materia creanţelor fiscale aparţinând bugetului central, codul de procedură fiscală nu mai conţine o reglementare proprie, ci face trimitere la legislaţia specială, ulterioară, care poate fi adoptată în materia înlesnirilor fiscale pentru creanţe aparţinând bugetului de stat. Această modalitate de reglementare este corectă, având în vedere că acordarea înlesnirilor fiscale este strict legată de evoluţia foarte spectaculoasă a reglementărilor europene în materia ajutorului de stat, reglementări de care depinde şi tipul şi conţinutul înlesnirilor propriu-zise ce se pot acorda unui contribuabil. *De lege lata*, reglementarea în vigoare cu privire la înlesniri fiscale în materia creanţelor bugetului central este cuprinsă în O.U.G. nr. 92/2009 pentru amânarea la plată a obligaţiilor fiscale neachitate la termen ca urmare a efectelor crizei economico-financiare şi O.M.F.P. nr. 2321/2009 pentru aprobarea Normelor metodologice privind procedura de acordare a amânării la plată a obligaţiilor fiscale neachitate la termen, administrate de ANAF.

Concluzionând, în prezent este posibilă doar amânarea la plată a creanţelor bugetului central, cu respectarea următoarelor condiţii care trebuie îndeplinite integral la data formulării cererii:

- şi-au depus toate declaraţiile fiscale;
- nu au înscrise fapte în cazierul fiscal;

- nu s-a stabilit răspunderea potrivit prevederilor Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței și/sau răspunderea solidară potrivit prevederilor art. 27 și 28 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Amânarea la plată se poate solicita de contribuabili, prin cerere, pentru obligațiile fiscale datorate și neachitate în ultima zi a lunii anterioare depunerii cererii. În cerere contribuabilii vor indica perioada pentru care se solicită amânarea la plată, care nu poate fi mai mare de 6 luni[1]. Cererea[2] contribuabilului se depune la organul fiscal competent și se soluționează de acesta, prin decizie, în termen de maximum 15 zile de la data depunerii cererii.

În ipoteza admiterii cererii formulate de contribuabil, aceasta este condiționată de constituirea de garanții de către contribuabil. Astfel, în termen de 15 zile de la data comunicării deciziei de amânare la plată, contribuabilii vor constitui garanții sub forma scrisorii de garanție bancară și/sau vor oferi bunuri[3] libere de orice sarcini în vederea instituirii măsurilor asigurătorii. Garanțiile constituite și/sau bunurile oferite în vederea instituirii măsurilor asigurătorii vor reprezenta:

- 20% din suma amânată la plată și dobânzile datorate pe perioada amânării la plată, dacă amânarea se acordă pe o perioadă de până la 3 luni inclusiv;
- 40% din suma amânată la plată și dobânzile datorate pe perioada amânării la plată, dacă amânarea se acordă pe o perioadă mai mare de 3 luni.

Amânările la plată își pierd valabilitatea în cazul în care contribuabilii nu își achită, în cel mult 30 de zile[4] de la scadență, obligațiile fiscale cu termene de plată începând cu data emiterii deciziei de amânare la plată.

---

[1] Amânarea la plată nu poate depăși data de 20 decembrie a anului fiscal în care se acordă.

[2] Odată cu depunerea cererii de amânare la plată contribuabilul va solicita și eliberarea certificatului de atestare fiscală prin care se vor individualiza sumele care vor face obiectul amânării la plată.

[3] Bunurile oferite în vederea instituirii măsurilor asigurătorii vor fi evaluate de un expert independent, iar pentru bunurile constând în terenuri și clădiri evaluarea se va realiza conform Comunicării Comisiei privind elementele de ajutor de stat în vânzările de terenuri și clădiri de către autoritățile publice, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria C nr. 209/1997.

[4] În cazul în care termenul de 30 de zile se împlinește după data de 20 decembrie, obligațiile fiscale se plătesc până la această dată.

Pierderea valabilității amânării la plată se constată de organul fiscal competent, prin decizie. Pierderea valabilității amânării la plată atrage anularea acesteia, precum și începerea sau continuarea, după caz, a executării silite.

Amânarea la plată se acordă unui contribuabil o singură dată într-un an calendaristic. Pe perioada de valabilitate a amânării la plată contribuabilii datorează dobânzi. Nivelul dobânzii este de 0,04% pentru fiecare zi a perioadei de amânare la plată[1], începând cu data emiterii deciziei și până la:

a) data la care se împlinește termenul de amânare;

b) data la care încetează valabilitatea înlesnirii.

În ce privește **bugetele locale**, constrângerile legislative sunt mai ușoare, astfel că la cererea temeinic justificată a debitorilor, persoane fizice sau juridice, creditorii bugetari locali, prin autoritățile administrației publice locale care administrează aceste bugete, pot acorda, pentru obligațiile bugetare restante pe care le administrează, următoarele înlesniri la plată:

- eșalonări la plata impozitelor, taxelor, chiriilor, redevențelor, contribuțiilor și a altor obligații la bugetul local;

- amânări la plata impozitelor, taxelor, chiriilor, contribuțiilor și a altor obligații la bugetul local;

- eșalonări la plata majorărilor de întârziere de orice fel, cu excepția majorărilor de întârziere datorate pe perioada de eșalonare;

- amânări și/sau scutiri ori amânări și/sau reduceri de majorări de întârziere, cu excepția majorărilor de întârziere datorate pe perioada de amânare;

- scutiri sau reduceri de impozite și taxe locale, în condițiile legii.

Deși există o mai mare libertate în acordarea tuturor categoriilor de înlesniri posibile, totuși prudența bugetară rămâne și, pentru acordarea înlesnirilor la plată, creditorii bugetari locali sunt obligați de legiuitor să solicite debitorilor constituirea de garanții.

Astfel, pentru obligațiile la bugetul local, datorate și neachitate după data de 1 iulie 2003 de către persoanele juridice, garanția este de 100% din totalul creanței bugetare locale pentru care s-a acordat înlesnirea.

---

[1] În situația în care la împlinirea termenului stabilit pentru plata obligațiilor fiscale amânate contribuabilul nu își achită aceste obligații, va datora majorări de întârziere conform dreptului comun, pe întreaga perioadă de amânare.

În ce privește obligații așa-zis „istorice", adică anterioare datei de 1 iulie 2003, pentru acordarea înlesnirilor garanția este:

a) o sumă egală cu două rate medii din eșalonare, reprezentând obligații bugetare locale eșalonate și majorări de întârziere calculate, în cazul eșalonărilor la plată;

b) o sumă rezultată din raportul dintre contravaloarea debitelor amânate și majorările de întârziere calculate și numărul de luni aprobate pentru amânare la plată, în cazul amânărilor la plată.

§6. Stingerea obligației fiscale

Potrivit prevederilor legale, obligațiile bugetare individualizate prin titlu de creanță în sarcina contribuabililor se sting prin următoarele **modalități**: plată, compensare, restituire, executare silită, prescripție, anulare și scădere.

6.1. Stingerea obligațiilor fiscale prin plată

Stingerea obligațiilor fiscale are loc, de regulă, prin această modalitate, contribuabilii executându-și de bunăvoie obligația impusă în mod unilateral de către stat.

Plata sumelor cuvenite bugetului de stat se poate realiza, în funcție de caracteristicile veniturilor bugetare, potrivit prevederilor legale care le instituie, în una din următoarele **modalități:** decontare bancară, în numerar, prin mandat poștal, prin intermediul cardurilor bancare, prin anulare de timbre fiscale mobile.

Plata obligațiilor fiscale se efectuează de către debitori, distinct, pe fiecare impozit, taxă, inclusiv dobânzi, penalități de întârziere ori majorări de întârziere de orice fel. Potrivit art. 115 C.proc.fisc., în următoarea **ordine:**

Dacă un contribuabil datorează mai multe tipuri de impozite și taxe reprezentând creanțe fiscale, iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate datoriile, atunci se sting datoriile corelative acelui tip de creanță fiscală principală pe care o stabilește contribuabilul sau care este distribuită potrivit prevederilor privind efectuarea plății, de către organul fiscal competent, după caz, stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:

a) sume datorate în contul ratei din luna curentă din graficul de plată a obligației fiscale, pentru care s-a aprobat eșalonare la plată, precum și

majorarea de întârziere datorată în luna curentă din grafic sau suma amânată la plată, împreună cu majorările de întârziere datorate pe perioada amânării, în cazul în care termenul de plată se împlineşte în luna curentă, precum şi obligaţiile fiscale curente de a căror plată depinde menţinerea valabilităţii înlesnirii acordate;

b) obligaţii fiscale principale sau accesorii, în ordinea vechimii[1], cu excepţia cazului în care s-a început executarea silită, când se aplică prevederile legale privind realizarea creanţelor fiscale prin modalitatea executării silite;

c) obligaţii fiscale cu scadenţe viitoare, la solicitarea contribuabilului.

În situaţia în care contribuabilul nu-şi execută obligaţiile bugetare, la plata acestor obligaţii vor fi obligaţi, în condiţiile legii: moştenitorii care au acceptat succesiunea debitorului decedat; cel care preia, în tot sau în parte, drepturile şi obligaţiile persoanei juridice supuse divizării, fuziunii ori reorganizării judiciare, după caz; persoana căreia i s-a stabilit răspunderea în conformitate cu prevederile legale referitoare la faliment; persoana care îşi asumă obligaţia de plată a debitorului, printr-un angajament de plată sau printr-un alt act încheiat în formă autentică, cu asigurarea unei garanţii reale la nivelul obligaţiei de plată[2].

Modalitatea cea mai uzuală de stingere a obligaţiilor fiscale prin plată este **decontarea bancară**.

Debitorii vor efectua plata impozitelor, taxelor, contribuţiilor şi a altor sume datorate bugetului general consolidat într-un cont unic[3], prin utilizarea unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului. **Dovada executării** obligaţiei bugetare prin decontare bancară se face cu extrasul de cont bancar al contribuabilului.

În cazul în care suma plătită nu acoperă obligaţiile fiscale datorate, distribuirea, în cadrul fiecărui buget sau fond, pe tip de impozit,

---

[1] Vechimea obligaţiilor fiscale de plată se stabileşte astfel:

- în funcţie de scadenţă, pentru obligaţiile fiscale principale;
- în funcţie de data comunicării, pentru diferenţele de obligaţii fiscale principale stabilite de organele competente, precum şi pentru obligaţiile fiscale accesorii;
- în funcţie de data depunerii la organul fiscal a declaraţiilor fiscale rectificative, pentru diferenţele de obligaţii fiscale principale stabilite de contribuabil [art. 115 alin. (2) C.proc.fisc.].

[2] Art. 25 alin. (2) C.proc.fisc.

[3] Distribuirea sumelor din contul unic se face de organul fiscal competent, distinct pe fiecare buget sau fond, după caz, proporţional cu obligaţiile datorate [art. 114 C.proc.fisc.].

contribuție sau altă sumă reprezentând creanță fiscală se face mai întâi pentru impozitele și contribuțiile cu reținere la sursă și apoi pentru celelalte obligații fiscale, proporțional cu obligațiile datorate, cu respectarea prevederilor legale privind „ordinea" stingerii datoriilor[1] (prezentate mai sus).

Băncile au obligația de a vira sumele reprezentând venituri bugetare în aceeași zi în care au debitat contul plătitorului. Nedecontarea de către unitățile bancare a sumelor cuvenite bugetului general consolidat nu îl exonerează pe plătitor de obligația de plată a sumelor respective și atrage pentru acesta obligația la plata creanțelor accesorii. Pentru recuperarea sumelor datorate bugetului și nedecontarea de unitățile bancare, precum și a creanțelor accesorii, plătitorul se poate îndrepta împotriva unității bancare respective.

Plata în numerar sau prin mandat poștal presupune achitarea în această modalitate a sumelor datorate bugetului de stat, de către subiectul plătitor, prin prezentarea acestuia sau a reprezentantului său la organele fiscale competente.

De regulă, plata în numerar se efectuează la unitățile trezoreriei statului, dar prin excepție, unele plăți pot fi efectuate și la unități ale CEC, unități poștale sau administrații financiare.

Plata prin aplicarea și anularea de timbre fiscale mobile se face în momentul întocmirii actului pentru care se datorează taxa de timbru.

În privința taxelor pentru care plata s-a făcut prin aplicarea și anularea de timbre fiscale mobile nu mai este posibilă restituirea, deoarece prin anularea sa timbrul fiscal și-a pierdut valoarea, nemaiputând fi utilizat. **Dovada plății** taxelor de timbru realizate în această modalitate se face prin marca timbrului aplicată pe actul întocmit.

În cazul stingerii prin plată a obligațiilor fiscale, momentul plății este stabilit în funcție de modalitatea de plată permisă de lege pentru fiecare impozit sau taxă în parte, astfel:

- în cazul plăților în numerar, data înscrisă în documentul de plată eliberat de organele sau persoanele abilitate de organul fiscal;
- în cazul plăților efectuate prin mandat poștal, data poștei, înscrisă pe mandatul poștal;

---

[1] Organul fiscal competent va comunica debitorului modul în care a fost efectuată stingerea datoriilor cu cel puțin 5 zile înainte de următorul termen de plată a obligațiilor. [art. 115 alin. (4) C.proc.fisc.].

- în cazul plăților efectuate prin decontare bancară[1], data la care băncile debitează contul plătitorului pe baza instrumentelor de decontare specifice, astfel cum această informație este transmisă prin mesajul electronic de plată de către instituția bancară inițiatoare, potrivit reglementărilor specifice în vigoare, cu excepția situației prevăzute la art. 121, data putând fi dovedită prin extrasul de cont al contribuabilului;

- pentru obligațiile fiscale care se sting prin anulare de timbre fiscale mobile, data înregistrării la organul competent a documentului sau a actului pentru care s-au depus și anulat timbrele datorate potrivit legii.

6.2. Stingerea obligației fiscale prin compensare și restituire

Această modalitate de stingere a obligației fiscale intervine în situația în care un contribuabil a plătit bugetului de stat o sumă nedatorată, a plătit mai mult decât datora ori în cazul sumelor de rambursat. Aceste sume se compensează cu alte obligații fiscale ale contribuabilului, restante sau viitoare.

Se poate considera că debitorul obligației fiscale efectuează o **plată nedatorată** în următoarele **situații:**

a) când nu există titlu de creanță fiscală;

b) când titlul de creanță fiscală a fost emis ca urmare a aplicării eronate a prevederilor legale în materie.

Contribuabilul poate plăti mai mult decât datorează fie ca urmare a unei erori de calcul, fie datorită altor împrejurări, cum ar fi modificarea ulterioară a obligației sale fiscale prin soluționarea unei contestații împotriva actului constatator al acestei obligații.

Dreptul la rambursarea sumelor se naște în situația TVA, când decontul lunar de taxă este negativ, iar suma negativă este de cel puțin 5.000 RON, ori în cazul accizelor.

Termenul **„compensare"** este folosit în această materie într-un sens diferit de cel consacrat în dreptul civil, deoarece operațiunea de compensare în dreptul fiscal nu presupune existența unor creanțe reciproce, cum este cazul dreptului civil, ci creanțele care se compensează aparțin

---

[1] În cazul plăților efectuate prin intermediul cardurilor bancare, data la care a fost efectuată tranzacția, astfel cum este confirmată prin procedura de autorizare a acesteia; procedura și categoriile de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat care pot fi plătite prin intermediul cardurilor bancare se aprobă prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală [art. 114 alin. (3) C.proc.fisc.].

aceluiaşi creditor – statul – iar obligaţia de plată revine aceluiaşi debitor – contribuabilul.

Sumele plătite în plus sau care reprezintă o plată nedatorată se compensează, potrivit art. 116 C.proc.fisc., după cum urmează:

a) cu sume datorate în contul ratelor din graficele de plată a obligaţiilor fiscale, pentru care s-au aprobat eşalonări şi/sau amânări la plată, precum şi majorările datorate pe perioada eşalonării şi/sau amânării la plată şi calculate conform legii;

b) cu obligaţii bugetare cu termene de plată în anul curent;

c) cu obligaţii bugetare reprezentând impozite, taxe, contribuţii şi alte venituri bugetare datorate şi neachitate la data de 31 decembrie a anului precedent, în ordinea vechimii, până la stingerea integrală a acestora;

d) cu dobânzi, penalităţi ori majorări de întârziere aferente obligaţiilor fiscale;

e) cu obligaţii fiscale cu termene de plată viitoare, numai la cererea plătitorului.

Principii de aplicare a compensării:

- compensarea va opera în privinţa obligaţiilor restante în măsura în care nu s-a împlinit termenul de prescripţie a acestor obligaţii, stabilit de actele normative ce reglementează fiecare categorie de venituri bugetare;

- taxele percepute prin aplicarea de timbre fiscale mobile nu se pot restitui, deoarece timbrele, odată anulate, nu mai pot fi folosite;

- prin compensare se sting creanţele administrate de Agenţia Naţională de Administrare Fiscală cu creanţele debitorului reprezentând sume de rambursat sau de restituit de la buget, până la concurenţa celei mai mici sume, când ambele părţi dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât şi pe cea de debitor, dacă legea nu prevede altfel;

- creanţele fiscale administrate de unităţile administrativ-teritoriale se sting prin compensarea cu creanţele debitorului reprezentând sume de restituit de la bugetele locale, până la concurenţa celei mai mici sume, când ambele părţi dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât şi pe cea de debitor, dacă legea nu prevede altfel;

- organul fiscal poate efectua compensare din oficiu ori de câte ori constată existenţa unor creanţe reciproce, cu excepţia sumelor negative din deconturile de taxă pe valoarea adăugată fără opţiune de rambursare;

- compensarea creanţelor debitorului se va efectua cu obligaţii datorate aceluiaşi buget, urmând ca din diferenţa rămasă să fie compensate obligaţiile datorate altor bugete, în mod proporţional.

Organul competent va înştiinţa în scris debitorul despre măsura compensării luate în termen de 7 zile de la data efectuării operaţiunii.

Conform art. 135 C.proc.fisc., dreptul de a cere compensarea sau restituirea sumelor privind obligațiile bugetare se **prescrie** în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire. Dreptul contribuabilului de a solicita organelor competente compensarea sau restituirea ia naștere în momentul în care a făcut o plată nedatorată către bugetul de stat.

Compensarea este alternativă cu **restituirea sumelor.** În principiu, restituirea nu intervine decât în situația în care compensarea nu este posibilă, întrucât contribuabilul nu are niciun fel de datorie fiscală față de bugetul general consolidat.

Se restituie, la cerere, debitorului următoarele sume:

a) cele plătite fără existența unui titlu de creanță;

b) cele plătite în plus față de obligația fiscală;

c) cele plătite ca urmare a unei erori de calcul;

d) cele plătite ca urmare a aplicării eronate a prevederilor legale;

e) cele de rambursat de la bugetul de stat;

f) cele stabilite prin hotărâri ale organelor judiciare sau ale altor organe competente potrivit legii;

g) cele rezultate din valorificarea bunurilor sechestrate sau din reținerile prin poprire, după caz, în temeiul hotărârii judecătorești prin care se dispune desființarea executării silite.

Pentru sumele de restituit de la buget contribuabilii au **dreptul la dobândă** din ziua următoare expirării termenului de 60 de zile de la comunicarea deciziei de impunere. Acordarea majorărilor de întârziere se face numai la cererea contribuabilului.

În cazul în care suma de rambursat sau de restituit este mai mică decât obligațiile fiscale restante ale debitorului, se va efectua compensarea până la concurența sumei de rambursat sau de restituit.

În cazul în care suma de rambursat sau de restituit este mai mare decât suma reprezentând obligații fiscale restante ale debitorului, se va efectua compensarea până la concurența obligațiilor fiscale restante, diferența rezultată restituindu-se debitorului.

6.3. Tratamentul juridic al creanțelor accesorii în situația compensării și restituirii

Conform art. 122 C.proc.fisc., în cazul creanțelor fiscale stinse prin compensare, dobânzile, penalitățile și **majorările de întârziere** se datorează până la data stingerii inclusiv, astfel:

a) pentru compensările la cerere, data stingerii este data depunerii la organul competent a cererii de compensare;

b) pentru compensările din oficiu, data stingerii este data înregistrării operației de compensare de către unitatea de trezorerie teritorială, conform notei de compensare întocmite de către organul competent;

c) pentru compensările efectuate ca urmare a unei cereri de restituire sau de rambursare a sumei cuvenite debitorului, data stingerii este data depunerii cererii de rambursare sau de restituire.

În cazul în care, urmare a exercitării controlului sau a analizării cererii de compensare, s-a stabilit că suma ce urmează a se compensa este mai mică decât suma cuprinsă în cererea de compensare, dobânzile și penalitățile de întârziere se recalculează pentru diferența rămasă de la data înregistrării cererii de compensare.

Pentru obligațiile fiscale stinse prin procedurile de compensare prevăzute de actele normative speciale, data stingerii este data la care se efectuează compensarea prevăzută în actul normativ care o reglementează sau în normele metodologice de aplicare a acestuia, aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice.

6.4. Stingerea obligațiilor fiscale prin „dare în plată"

Creanțele fiscale administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală[1] pot fi stinse, la cererea debitorului, oricând, cu acordul creditorului fiscal, prin trecerea în proprietatea publică a statului sau, după caz, a unității administrativ-teritoriale a bunurilor imobile, inclusiv a celor supuse executării silite. În acest scop, organul fiscal va transmite cererea, însoțită de propunerile sale, comisiei numite prin ordin al ministrului finanțelor publice sau, după caz, de către unitatea administrativ-teritorială. Cererea va fi însoțită de documentația care se stabilește prin ordin al ministrului finanțelor publice[2].

---

[1] Creanțele fiscale cu reținere la sursă și accesoriile aferente acestora, precum și creanțele bugetelor locale nu pot fi stinse prin această modalitate [art. 175 alin. (1) C.proc.fisc.].

[2] Actualmente procedura de stingere prin dare în plată și documentația necesară sunt reglementate amănunțit prin O.M.E.F. nr. 486/2007 (M. Of. nr. 420 din 22 iunie 2007).

Comisia va analiza cererea şi o va admite doar în condiţiile în care imobilul respectiv poate fi valorificat prin dare în administrare[1] către o altă entitate publică sau privată. În cazul admiterii cererii, comisia va dispune organului fiscal competent încheierea procesului-verbal de trecere în proprietatea publică[2] a bunului imobil şi stingerea creanţelor fiscale.

Procesul-verbal de trecere în proprietatea publică a bunului imobil constituie titlu de proprietate.

În cazul în care operaţiunea de transfer al proprietăţii bunurilor imobile prin dare în plată este taxabilă, cu valoarea stabilită, potrivit legii, plus taxa pe valoarea adăugată, se stinge cu prioritate taxa pe valoarea adăugată aferentă operaţiunii de dare în plată.

În situaţia în care, în interiorul termenului de prescripţie a creanţelor fiscale, comisia ia cunoştinţă despre unele aspecte privind bunurile imobile, necunoscute la data aprobării cererii debitorului, aceasta poate decide, pe baza situaţiei de fapt, revocarea, în tot sau în parte, a deciziei prin care s-a aprobat stingerea unor creanţe fiscale prin trecerea bunurilor imobile în proprietatea publică creanţele fiscale urmând să renască la momentul revocării deciziei. Aceasta este soluţia legală, faţă de care avem însă unele rezerve în raport de prevederile Legii nr. 544/2004 a contenciosului administrativ care arată că un act administrativ intrat în circuitul civil nu poate fi revocat de către emitentul său. Or, în speţă, avem de-a face cu un act administrativ de trecere în proprietatea publică a statului sau unităţii administrativ-teritoriale a bunului imobil în schimbul creanţei fiscale. Deci considerăm că posibilitatea revocării acestui act trebuie analizată în contextul mai larg al interpretării textului din procedura fiscală prin raportare la textul legal din Legea contenciosului administrativ. O situaţie aparte o reprezintă cazul în care bunurile imobile trecute în proprietatea publică în cadrul procedurilor de realizare a creanţelor reglementate de procedura fiscală au fost revendicate şi restituite, potrivit legii, terţelor persoane, situaţie în care revocarea deciziei de trecere în proprietate publică devine obligatorie, debitorul urmând să fie obligat la plata sumelor stinse prin această modalitate.

---

[1] Comisia va respinge cererea în situaţia în care bunurile imobile oferite nu sunt de uz sau de interes public.

[2] Bunurile imobile trecute în proprietatea publică vor fi date în administrare în condiţiile legii. Până la intrarea în vigoare a actului prin care s-a dispus darea în administrare, imobilul se află în custodia instituţiei care a solicitat preluarea în administrare.

Având în vedere apariția unor evenimente care nu puteau fi prevăzute la momentul emiterii deciziei de trecere în proprietate publică și, ca atare, nici nu pot fi imputate contribuabilului, pentru perioada cuprinsă între data trecerii în proprietatea publică și data la care au renăscut creanțele fiscale, respectiv data revocării deciziei prin care s-a aprobat darea în plată, nu se datorează dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz.

6.5. Stingerea obligației fiscale prin anulare

Această modalitate de stingere a obligației bugetare se realizează prin acte ale organelor fiscale competente. Actele care declară anularea unei obligații bugetare pot avea fie aplicabilitate generală (amnistia fiscală), fie vor avea în vedere situația unui anumit contribuabil.

6.5.1. Amnistia fiscală

În acest caz anularea privește fie obligațiile bugetare ce revin anumitor categorii de contribuabili, fie unele categorii de venituri bugetare neîncasate pe o perioadă îndelungată.

Amnistia fiscală se declară printr-un act normativ care anulează obligația unor categorii de contribuabili de a plăti o serie de sume restante către bugetul de stat. Un asemenea act de clemență intervine foarte rar, fiind determinat de condiții social-economice, politice sau de alte situații deosebite (calamități naturale, starea de necesitate etc.).

Rezultatul intervenirii amnistiei fiscale este scăderea definitivă a debitelor restante din evidențele organelor fiscale ale statului. Amnistia fiscală este una din modalitățile de stingere a obligațiilor fiscale care nu mai pot fi întâlnite decât în situații excepționale după aderarea României la Uniunea Europeană. Amnistia fiscală este considerată, în mod legal și justificat, drept ajutor de stat care nu poate fi acordat decât în condițiile O.U.G. nr. 117/2006 și cu aprobarea prealabilă a Comisiei Europene.

6.5.2. Anularea obligațiilor fiscale individuale

Potrivit art. 178 C.proc.fisc., în situațiile în care cheltuielile de executare, exclusiv cele privind comunicarea prin poștă, sunt mai mari decât creanțele fiscale supuse executării silite, conducătorul organului de executare poate aproba anularea debitelor respective. Cheltuielile generate de comunicarea somației prin poștă sunt suportate de organul fiscal.

Creanțele fiscale restante aflate în sold la data de 31 decembrie a anului, mai mici de 10 lei (RON), se anulează. Anual, prin hotărâre a Guvernului se stabilește plafonul creanțelor fiscale care pot fi anulate.

În cazul creanțelor fiscale datorate bugetelor locale, suma de 10 lei (RON) reprezintă limita maximă până la care, prin hotărâre, autoritățile deliberative pot stabili plafonul creanțelor fiscale care pot fi anulate.

6.6. Stingerea obligației fiscale prin prescripție

Dreptul statului de a executa silit titlul de creanță fiscală având ca obiect patrimonial sumele datorate bugetului de stat se stinge prin prescripție dacă nu a fost exercitat în termenul prevăzut de lege.

Împlinirea termenului de prescripție a obligației fiscale duce la stingerea dreptului statului de a urmări încasarea veniturilor bugetare. Se stinge astfel și obligația de plată ce revine contribuabilului cu privire la venitul bugetar respectiv.

Datorită caracterului executoriu al titlului de creanță fiscală, prescripția reglementată în domeniul fiscal este de fapt o prescripție a dreptului statului de a executa silit creanța sa, și nu o prescripție a dreptului la acțiune, cum este cazul dreptului civil.

Astfel, prescripția reprezintă și în această materie o cauză legală de încetare a forței executorii a unui titlu executoriu, producând următoarele **efecte juridice**:

- stinge dreptul creditorului de a obține executarea silită;
- stinge obligația debitorului de a se supune executării silite (dă naștere dreptului de a se opune executării).

În materie fiscală, prescripția produce și un alt efect, și anume stinge dreptul contribuabilului de a cere restituirea sumelor plătite în plus la bugetul de stat. Corelativ, organele fiscale au dreptul de a refuza restituirea acestor sume. De asemenea, și în această materie va fi aplicabilă regula stabilită în dreptul civil, conform căreia după împlinirea termenului de prescripție obligația bugetară se transformă în **obligație naturală.**

Conform art. 134 alin. (2) C.proc.fisc., sumele achitate de debitor în contul unor obligații fiscale, după îndeplinirea termenului de prescripție, nu se restituie.

Termenele de prescripție stabilite de reglementările fiscale încep să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul de a colecta creanța fiscală ori de la data la creanța fiscală a devenit exigibilă.

B.C.U. „M. EMINESCU" IAȘI

Termenul de prescripție în privința creanțelor fiscale provenind din impozite și taxe, precum și din majorările aferente, este de 5 ani. Termenul de prescripție în materie fiscală se aplică și în cazul creanțelor provenind din amenzi contravenționale.

Întreruperea prescripției extinctive intervine, potrivit art. 133 C.proc.fisc., în următoarele cazuri:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege[1] pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe data îndeplinirii de către debitor, înainte de începerea executării silite sau în cursul acesteia, a unui act voluntar de plată a obligației prevăzute în titlul executoriu ori a recunoașterii în orice alt mod a datoriei;

c) pe data îndeplinirii, în cursul executării silite, a unui act de executare silită;

d) pe data întocmirii, potrivit legii, a actului de constatare a insolvabilității contribuabilului.

Suspendarea prescripției va interveni, potrivit art. 132 C.proc.fisc.:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) în cazurile și în condițiile în care suspendarea executării silite este prevăzută de lege ori a fost dispusă de instanța judecătorească sau de alt organ competent;

c) pe perioada valabilității înlesnirii acordate de lege;

d) cât timp debitorul își sustrage veniturile și bunurile de la executarea silită;

e) în alte cazuri prevăzute de lege.

6.7. Stingerea obligației bugetare prin scădere

Această modalitate de stingere a obligației fiscale intervine în **situațiile** în care contribuabilul – persoană fizică – a decedat fără să lase avere, este insolvabil sau a dispărut. În situația în care debitorul este o persoană juridică, această modalitate de stingere a obligațiilor sale fiscale va interveni:

a) dacă debitorul a fost supus procedurii de reorganizare și faliment care a fost închisă;

b) când debitorul își încetează existența în alt mod și rămân neachitate obligații bugetare.

---

[1] Decretul nr. 167/1958 privind prescripția extinctivă.

Considerarea operațiunii de scădere ca fiind un mod de stingere a obligației fiscale este oarecum improprie, deoarece presupune scoaterea sumelor datorate de contribuabili din evidența curentă și trecerea lor într-o evidență separată până la împlinirea termenului de prescripție.

În consecință, și în acest caz, stingerea obligației fiscale se face tot prin prescripție.

Având în vedere situațiile în care intervine operațiunea de scădere și procedura pe care o presupune, aceasta este analizată ca o modalitate de stingere a obligației fiscale.

a) Starea de insolvabilitate determină aplicarea procedurii speciale de scădere în următoarele **situații**:

- debitorul nu are venituri sau bunuri urmăribile;
- în urma executării silite creanța bugetară nu a fost acoperită în întregime;
- debitorul a dispărut sau a decedat fără să lase avere;
- debitorul nu este găsit la ultimul domiciliu sau sediu cunoscut și la acestea ori în alte locuri unde există indicii că a avut bunuri, nu se găsesc bunuri urmăribile;
- debitorul persoană juridică își încetează existența și rămân neachitate obligații bugetare.

Constatarea stării de insolvabilitate se face de către organele financiare locale, nefiind necesară declararea sa printr-o hotărâre judecătorească.

Astfel, organul financiar competent va solicita informații de la organele financiare în raza cărora debitorul a avut ultimul domiciliu, de la locul său de muncă, precum și de la orice persoană care poate da relații cu privire la veniturile sau bunurile debitorului. De asemenea, la declararea stării de insolvabilitate se vor avea în vedere constatările organelor fiscale.

Dacă din toate aceste date rezultă că debitorul nu obține venituri sau nu deține bunuri sesizabile, se va întocmi un proces-verbal prin care este declarată starea de insolvabilitate a debitorului respectiv.

Pe baza acestui act, sumele datorate vor fi trecute într-o evidență separată. Dispoziția de trecere a acestor sume în evidență separată va avea ca efect întreruperea termenului de prescripție. Din acest moment va începe să curgă o nouă prescripție în ceea ce privește obligația bugetară respectivă.

Organele financiare au obligația de a urmări situația debitorului până la împlinirea termenului de prescripție și de a relua cel puțin o dată pe an investigațiile pentru a se constata dacă există venituri sau bunuri

sesizabile. Desfăşurarea acestor investigaţii nu reprezintă acte efective de executare şi, prin urmare, nu va avea ca efect întreruperea prescripţiei.

În măsura în care se constată că debitorul realizează venituri sau a dobândit bunuri sesizabile, creanţa va fi trecută din evidenţa specială în cea curentă şi se vor lua măsuri de executare silită.

Dacă insolvabilitatea debitorului persistă până la împlinirea termenului de prescripţie, se procedează la scăderea definitivă a creanţei respective.

b) Dispariţia debitorului poate duce în anumite situaţii la imposibilitatea realizării creanţei bugetare, atunci când cel dispărut nu a lăsat venituri sau bunuri sesizabile.

Nu este necesară pentru desfăşurarea operaţiunii de scădere declararea judecătorească a dispariţiei, fiind suficientă constatarea acesteia de către organele financiare. Aceste organe au obligaţia de a desfăşura cercetări în vederea constatării veniturilor sau bunurilor sesizabile rămase, precum şi a găsirii celui dispărut.

În situaţia în care se constată imposibilitatea realizării creanţei bugetare, sumele respective vor fi trecute din evidenţa curentă într-o evidenţă separată, urmând ca investigaţiile să fie reluate cel puţin o dată pe an.

La împlinirea termenului de prescripţie se va proceda la scăderea creanţei bugetare.

c) Decesul debitorului. În cazul în care debitorul a decedat fără să lase avere, situaţie constatată de organele financiare, creanţa împotriva sa se va da la scădere, fără a se mai trece în prealabil în evidenţa specială.

De asemenea, creanţele în privinţa cărora s-a făcut contestaţie la executare se pot trece în evidenţa specială numai după soluţionarea contestaţiei prin hotărâre judecătorească definitivă.

6.8. Stingerea obligaţiilor fiscale prin executare silită

În situaţia în care contribuabilii nu şi-au executat obligaţiile fiscale la data la care acestea au devenit exigibile, ia naştere la această dată dreptul statului de a trece la executarea silită a creanţelor fiscale. Datorită caracterului executoriu al titlului de creanţă fiscală, procedura de executare silită desfăşurată de organele financiare nu este precedată de o altă procedură cu caracter judiciar.

Actul normativ care **reglementează** executarea silită a creanţelor bugetare este Codul procedură fiscală (art. 136-174). Actele normative anterioare care au reglementat această instituţie au fost: O.G. nr. 61/2002

privind colectarea creanțelor bugetare și O.G. nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare. Prevederile Codului de procedură fiscală se completează cu cele ale Codului de procedură civilă, în măsura în care acesta nu dispune altfel.

6.8.1. Condițiile declanșării executării silite

Pentru a se putea trece la executarea silită a creanței fiscale este necesar să fie întrunite cumulativ următoarele **condiții**:

a) să existe titlul de creanță fiscală devenit titlu executoriu[1]. Acesta reprezintă actul juridic prin care se constată și se individualizează obligația contribuabilului de a plăti o anumită sumă către bugetul de stat. *Ad validitatem*, titlul executoriu trebuie să îndeplinească din punct de vedere al formei condițiile generale cerute de lege pentru actul administrativ fiscal[2], la care se adaugă următoarele elemente de formă: codul de identificare fiscală, domiciliul fiscal al contribuabilului, cuantumul și natura sumelor datorate și neachitate, temeiul legal al puterii executorii a titlului.

Condiția titlului executoriu (adică a titlului de creanță devenit titlu executoriu) este prevăzută expres în art. 140 alin. (1) C.proc.fisc, potrivit căruia: „Executarea silită a creanțelor fiscale se efectuează numai în temeiul unui titlu executoriu emis potrivit prezentului cod de către organul de executare competent în a cărui rază teritorială își are

---

[1] „Titlul de creanță devine titlu executoriu la data la care creanța este scadentă prin expirarea termenului de plată prevăzut de lege sau stabilit de organul competent ori în alt mod prevăzut de lege" [art. 140 alin. (2) C.proc.fisc.].

[2] Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente: [art. 43 alin. (2) C.proc.fisc.]:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;

d) obiectul actului administrativ-fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;

g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;

h) ștampila organului fiscal emitent;

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului.

domiciliul fiscal debitorul, sau al unui înscris care, potrivit legii, constituie titlu executoriu".

Pentru obligațiile fiscale ce au ca obiect impozite, taxe, contribuții, amenzi, majorări de întârziere și alte sume datorate și neachitate la termenul legal de plată, titlul executoriu îl constituie actul emis sau aprobat de organul competent prin care se stabilesc aceste obligații.

În lipsa acestui titlu, obligația ce revine contribuabilului nu este individualizată și, prin urmare, nu se cunoaște întinderea acestei obligații de plată. În aceste condiții este evident că nu se poate trece la executarea silită atât timp cât nu este stabilită cu certitudine întinderea obligației ce urmează a fi executată.

Prin urmare, își va găsi aplicarea și în această materie principiul stabilit în art. 379 C.proc.civ., potrivit căruia nu se poate executa silit o creanță care nu este lichidă.

b) creanța fiscală să fie exigibilă. Momentul exigibilității creanței bugetare este reglementat în actele normative ce instituie venituri fiscale (cele mai multe sunt reglementate de către Codul fiscal), pentru fiecare asemenea categorie de venituri.

Considerăm că o creanță fiscală poate deveni exigibilă înainte de termenul fixat în acest sens de actul normativ ce o reglementează în ipoteza în care contribuabilul este un comerciant împotriva căruia s-a declanșat procedura reorganizării judiciare potrivit Legii nr. 85/2006.

Conform Legii nr. 85/2006, în cazul falimentului, creanțele bugetare vor fi plătite ulterior creanțelor izvorâte din raporturi de muncă, pe cel mult 6 luni anterioare deschiderii procedurii, dar înaintea celor garantate cu ipoteci, gajuri sau alte garanții reale mobiliare, ori drepturi de retenție de orice fel.

Deși legea nu prevede expres, considerăm că odată cu momentul încetării plăților debitorul va pierde beneficiul termenului, iar creanțele împotriva sa vor deveni exigibile, chiar dacă sunt afectate de un termen suspensiv.

În măsura în care între momentul emiterii titlului de creanță fiscală și momentul în care actul normativ prevede exigibilitatea obligației fiscale există un termen, creanța fiscală va fi afectată de un termen suspensiv prevăzut în favoarea debitorului (contribuabilului).

Considerăm că, în lipsa unei reglementări exprese, și în această materie își vor găsi aplicarea prevederile art. 1025 C.civ., astfel încât debitorul insolvabil (în situația precizată comerciantul aflat în stare de încetare de plăți) va pierde beneficiul termenului, iar creanța fiscală a

statului va deveni astfel exigibilă înainte de termenul stabilit de actul normativ ce o instituie.

Articolul 177 C.proc.fisc. stabileşte că organul de executare este obligat ca, pentru creanţele bugetare datorate de comercianţi societăţi comerciale, cooperative de consum ori cooperative meşteşugăreşti sau persoane fizice, să ceară instanţelor judecătoreşti competente începerea **procedurii reorganizării judiciare şi a falimentului**, în condiţiile legii. Aceste cereri sunt scutite de consemnarea vreunei cauţiuni. Măsurile întreprinse de organele de executare în condiţiile Codului de procedură fiscală nu se suspendă ca urmare a declanşării procedurii reorganizării judiciare sau a falimentului. Astfel, în vederea executării silite a bunurilor urmărite, creditorul bugetar poate solicita judecătorului-sindic luarea în posesie a acestora. Judecătorul-sindic poate dispune ca administratorul sau lichidatorul să predea creditorului bugetar bunul în vederea valorificării.

În ceea ce priveşte **persoana fizică insolvabilă**, va fi aplicată procedura specială de stingere a obligaţiei fiscale prin scădere, reglementată prin art. 176 C.proc.fisc. Astfel, creanţele fiscale urmărite de organele de executare pot fi scăzute din evidenţa acestora în cazul în care debitorul respectiv se găseşte în stare de insolvabilitate.

Procedura de insolvabilitate este aplicabilă în următoarele **situaţii:**

a) când valoarea veniturilor sau bunurilor urmăribile ale debitorului este mai mică decât obligaţiile fiscale de plată[1];

b) când după încetarea executării silite pornite împotriva debitorului rămân debite neachitate;

c) când debitorul a dispărut sau a decedat fără să lase avere;

d) când debitorul nu este găsit la ultimul domiciliu fiscal cunoscut şi la acesta ori în alte locuri, unde există indicii că a avut avere, nu se găsesc venituri sau bunuri urmăribile;

e) când, potrivit legii, debitorul persoană juridică îşi încetează existenţa şi au rămas neachitate obligaţii fiscale.

Pentru creanţele fiscale ale debitorilor declaraţi în stare de insolvabilitate, conducătorul organului de executare dispune scoaterea creanţei din evidenţa curentă şi trecerea ei într-o evidenţă separată.

---

[1] În cazurile în care se constată că debitorii au dobândit venituri sau bunuri urmăribile cu o valoare mai mare decât obligaţiile fiscale de plată, după declararea stării de insolvabilitate, organele de executare vor lua măsurile necesare de trecere din evidenţa separată în evidenţa curentă şi de executare silită.

c) dreptul statului de a începe executarea silită să nu se fi prescris. Împlinirea termenului de prescripție stabilit de actele normative în materie fiscală dă dreptul contribuabilului de a se opune executării silite declanşate împotriva sa.

Organul de executare va înceta de îndată procedura de executare silită în cazul în care debitorul îşi execută obligaţia de plată a creanţei bugetare, iar odată cu aceasta achită şi majorările de întârziere, dobânzile, cheltuielile de executare şi orice alte obligaţii de plată conexe obligaţiei bugetare stabilite în sarcina sa conform legii.

6.8.2. Subiectele executării silite

Executarea silită a obligaţiei fiscale se desfăşoară cu participarea subiectelor raportului juridic fiscal – creditorul (statul, prin organele financiare) şi debitorul (contribuabilul), la care se adaugă instanţa judecătorească.

Statul – prin organele de executare prevăzute de art. 136 şi 138 C.proc.fisc.:

- Agenţia Naţională de Administrare Fiscală;
- organele de specialitate ale Direcţiilor generale ale finanţelor publice şi controlului financiar de stat judeţene şi a municipiului Bucureşti;
- unităţile subordonate acestora;
- pentru creanţele determinate în vamă, unităţile subordonate Direcţiei Generale a Vămilor;
- organele administraţiei publice locale pentru creanţele bugetelor locale.

Executarea silită se face de organul de executare competent prin intermediul **executorilor fiscali**[1].

---

[1] În exercitarea atribuţiilor ce le revin, pentru aplicarea procedurilor de executare silită, executorii fiscali pot:

a) să intre în orice incintă de afaceri a debitorului, persoană juridică, sau în alte incinte unde acesta îşi păstrează bunurile, în scopul identificării bunurilor sau valorilor care pot fi executate silit, precum şi să analizeze evidenţa contabilă a debitorului în scopul identificării terţilor care datorează sau deţin în păstrare venituri ori bunuri ale debitorului;

b) să intre în toate încăperile în care se găsesc bunuri sau valori ale debitorului, persoană fizică, precum şi să cerceteze toate locurile în care acesta îşi păstrează bunurile;

c) să solicite şi să cerceteze orice document sau element material care poate constitui o probă în determinarea bunurilor proprietate a debitorului.

Executorul fiscal împuternicit să aplice măsurile de executare silită, va fi considerat ca îndeplinind o funcție ce implică exercițiul autorității de stat.

6.8.2.1. Competența organelor de executare

Organul financiar care este competent în privința executării creanței fiscale va avea aceeași competență și în ceea ce privește creanțele născute în legătură cu aceasta (cheltuieli de executare, cheltuieli de judecată, majorări de întârziere etc.).

Competența teritorială va reveni organelor financiare în a căror rază teritorială se găsesc bunurile supuse urmăririi, întreaga procedură de executare silită fiind coordonată de organul în raza căruia își are sediul sau domiciliul debitorul ori unde este luat în evidență fiscală.

Organele de executare ce coordonează desfășurarea întregii proceduri vor sesiza în scris toate celelalte organe de executare, comunicându-le titlul executoriu în copie certificată, situația debitorului, contul în care se vor vărsa sumele încasate în urma executării silite, precum și orice date utile privind identificarea debitorului și a bunurilor ori veniturilor sale.

În situația în care există o pluralitate de debitori solidari, organul de executare coordonator va fi cel în a cărui rază teritorială își are domiciliul sau sediul debitorul despre care există indicii că deține mai multe venituri sau bunuri urmăribile.

Organul de executare coordonator va înscrie întregul debit în evidențele sale și va începe executarea silită, comunicând celorlalte organe de executare (în a căror rază teritorială se află domiciliul sau sediul celorlalți

---

Executorul fiscal poate intra în încăperile ce reprezintă domiciliul sau reședința unei persoane fizice, cu consimțământul acesteia, iar în caz de refuz, organul de executare va cere autorizarea instanței judecătorești competente potrivit dispozițiilor Codului de procedură civilă.

Accesul executorului fiscal în locuință, în incinta de afaceri sau în orice altă încăpere a debitorului, persoană fizică sau juridică, se poate efectua între orele 6.00-20.00, în orice zi lucrătoare. Executarea începută va putea continua în aceeași zi sau în zilele următoare. În cazuri temeinic justificate de pericolul înstrăinării unor bunuri, accesul în încăperile debitorului va avea loc și la alte ore decât cele menționate, precum și în zilele nelucrătoare, în baza autorizației date de o instanță judecătorească

În absența debitorului sau dacă acesta refuză accesul în oricare dintre încăperile debitorului, executorul fiscal poate să pătrundă în acestea în prezența unui reprezentant al poliției ori al jandarmeriei sau a altui agent al forței publice și a doi martori majori.

codebitori) titlul executoriu în copie certificată, situația debitorului, contul în care vor fi vărsate sumele realizate, precum și orice alte date utile.

Organele de executare astfel sesizate vor înscrie debitul într-o evidență nominală și vor începe executarea silită, comunicând lunar organului coordonator sumele realizate în urma executării silite a veniturilor sau bunurilor debitorului.

În măsura în care organul coordonator, care ține evidența debitului și a măsurilor de executare silită, constată că a fost acoperită întreaga creanță fiscală, va avea obligația de a cere în scris celorlalte organe de executare să înceteze de îndată executarea silită. Nerespectarea acestei obligații va atrage răspunderea organului financiar respectiv pentru eventualele daune cauzate în acest mod debitorului.

6.8.2.2. Atribuțiile organelor de executare

Organele de executare au obligația de a face demersurile necesare pentru identificarea domiciliului sau sediului debitorului, precum și a bunurilor și veniturilor lui ce pot fi urmărite silit.

În situația în care debitorul nu este găsit la domiciliul sau sediul cunoscut, organul de executare este obligat să ceară concursul organelor de poliție și să ceară relații de la Oficiul Registrului Comerțului sau de la orice persoană fizică sau juridică în vederea determinării locului unde se află debitorul și obținerii oricăror date necesare în legătură cu acesta.

În măsura în care cu ocazia cercetării se constată că domiciliul sau sediul debitorului se află în raza teritorială a altui organ de executare, titlul executoriu împreună cu dosarul executării vor fi trimise acestuia.

Organele de poliție, alte organe competente, precum și persoanele fizice sau juridice cărora organele de executare le solicită informații, au obligația de a pune datele solicitate la dispoziția acestora, fără perceperea vreunei taxe sau a vreunui tarif.

Aceeași obligație este stabilită și în sarcina băncilor, care, la cererea organelor de executare și cu respectarea normelor privind secretul bancar, vor trebui să-i furnizeze acestuia în scris datele solicitate, necesare executării silite prin poprire sau luării altor măsuri privind realizarea creanțelor bugetare.

De asemenea, organele de executare vor putea solicita sprijinul poliției în luarea măsurilor de executare silită.

6.8.3. Pluralitatea de creditori. Distribuirea sumelor rezultate din valorificarea bunurilor debitorului

În ipoteza în care asupra bunurilor ce fac obiectul executării silite se desfăşoară şi alte proceduri de urmărire, executarea se va face pentru toate creanţele în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală, de către organele de executare silită reglementate de acest act normativ[1].

În această situaţie, când pe lângă stat există mai mulţi creditori urmăritori, o problemă importantă o reprezintă distribuirea sumelor obţinute în urma valorificării bunurilor supuse executării silite.

Potrivit art. 170 alin. (1), în cazul în care executarea silită a fost pornită de mai mulţi creditori sau când până la eliberarea sau distribuirea sumei rezultate din executare au depus şi alţi creditori titlurile lor, organele prevăzute la art. 136 vor proceda la distribuirea sumei potrivit următoarei **ordini de preferinţă**, dacă legea nu prevede altfel:

a) creanţele reprezentând cheltuielile de orice fel, făcute cu urmărirea şi conservarea bunurilor al căror preţ se distribuie;

b) creanţele reprezentând salarii şi alte datorii asimilate acestora, pensiile, sumele cuvenite şomerilor, potrivit legii, ajutoarele pentru întreţinerea şi îngrijirea copiilor, pentru maternitate, pentru incapacitate temporară de muncă, pentru prevenirea îmbolnăvirilor, refacerea sau întărirea sănătăţii, ajutoarele de deces, acordate în cadrul asigurărilor sociale de stat, precum şi creanţele reprezentând obligaţia de reparare a pagubelor cauzate prin moarte, vătămarea integrităţii corporale sau a sănătăţii;

c) creanţele rezultând din obligaţii de întreţinere, alocaţii pentru copii sau de plată a altor sume periodice destinate asigurării mijloacelor de existenţă;

d) creanţele bugetare provenite din impozite, taxe, contribuţii şi din alte sume stabilite potrivit legii, datorate bugetului de stat, bugetului trezoreriei statului, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor locale şi bugetelor fondurilor speciale;

e) creanţele rezultând din împrumuturi acordate de stat;

f) creanţele reprezentând despăgubiri pentru repararea pagubelor pricinuite proprietăţii publice prin fapte ilicite;

g) creanţele rezultând din împrumuturi bancare, din livrări de produse, prestări de servicii sau executări de lucrări, precum şi din chirii sau arenzi;

---

[1] Art. 133 alin. (8) C.proc.fisc.

h) creanţele reprezentând amenzi cuvenite bugetului de stat sau bugetelor locale;

i) alte creanţe.

În situaţia în care există mai multe creanţe de acelaşi rang, suma realizată se repartizează între creditori, proporţional cu creanţa fiecăruia, în măsura în care nu există o dispoziţie legală contrară.

Creditorii care nu au participat la derularea procedurii de executare silită a bunurilor mobile pot depune titlul ce le constată creanţa până în momentul întocmirii de către organele de executare a procesului-verbal de distribuire a preţului.

Organul de executare va putea trece la distribuirea sumelor rezultate în urma executării silite numai după trecerea unui **termen** de 15 zile de la data când suma a fost depusă, înştiinţând despre aceasta părţile şi creditorii care şi-au depus titlurile executorii.

Creditorii fiscali care au un privilegiu prin efectul legii şi care îndeplinesc condiţia de publicitate sau posesie a bunului mobil au prioritate la distribuirea sumei rezultate din vânzarea faţă de alţi creditori care au garanţii reale asupra bunului respectiv.

Dacă există creditori care, **asupra bunului vândut, au drepturi de gaj, ipotecă sau alte drepturi reale**, despre care organul de executare a luat cunoştinţă în condiţiile legii, la distribuirea sumei rezultate din vânzarea bunului, creanţele lor vor fi plătite înaintea tuturor creanţelor arătate mai sus, cu excepţia cheltuielilor de executare. În acest caz, organul de executare este obligat să îi înştiinţeze din oficiu pe creditorii în favoarea cărora au fost conservate aceste sarcini, pentru a participa la distribuirea preţului. Creanţele accesorii creanţei principale (cheltuieli de judecată, majorări etc.), prevăzute în titlul executoriu, vor fi acoperite în aceeaşi ordine de preferinţă ca şi creanţa principală.

Organul de executare va întocmi un proces-verbal în care va consemna modul de eliberare sau distribuire a sumelor rezultate în urma executării silite, proces-verbal ce va trebui semnat de toţi cei care au participat la operaţiunea de eliberare sau distribuire a acestor sume. Aceste persoane vor putea cere organului de executare să consemneze în procesul-verbal obiecţiile lor în legătură cu modul de eliberare sau distribuire a sumelor rezultate în urma executării silite.

Debitorul va fi contribuabilul (persoană fizică său persoană juridică de drept privat) în sarcina căruia a fost stabilită în mod unilateral obligaţia de a plăti impozite şi taxe către bugetul de stat.

În situația în care debitorul nu își execută obligațiile fiscale, la plata sumelor cuvenite bugetului de stat sunt obligați:

a) moștenitorul care a acceptat succesiunea debitorului;

b) cel care preia, în tot sau în parte, drepturile și obligațiile debitorului supus divizării, fuziunii ori reorganizării judiciare, după caz;

c) persoana căreia i s-a stabilit răspunderea în conformitate cu prevederile legale referitoare la faliment;

d) persoana care își asumă obligația de plată a debitorului, printr-un angajament de plată sau printr-un alt act încheiat în formă autentică, cu asigurarea unei garanții reale la nivelul obligației de plată.

Alte legislații, cum ar fi cea franceză, prevăd obligația unor terțe persoane de a răspunde solidar împreună cu debitorul pentru plata impozitelor și taxelor. Se reduce astfel riscul pe care l-ar încerca statul – creditor față de o eventuală stare de insolvabilitate a contribuabilului.

Conform art. 27 alin. (1) lit. b), pentru **obligațiile fiscale restante ale societății comerciale** debitoare răspund solidar administratorii, directorii și persoanele care exercită sau au exercitat administrarea și conducerea societății și care au provocat insolvabilitatea persoanei juridice debitoare prin înstrăinarea sau ascunderea cu rea-credință, sub orice formă, a bunurilor mobile și imobile proprietatea acesteia.

6.8.4. Obiectul executării silite

Executarea silită a obligațiilor fiscale se desfășoară asupra elementelor active ale patrimoniului debitorului, respectiv veniturile băneşti și bunurile sale. Aceasta va avea ca obiect toate bunurile și veniturile debitorului ce pot fi urmărite potrivit legii.

Cu toate acestea, potrivit Codului de procedură fiscală și Codului de procedură civilă, anumite categorii de venituri și anumite bunuri nu pot fi supuse urmăririi silite.

6.8.4.1. Veniturile contribuabilului

Potrivit art. 149 C.proc.fisc, sunt supuse executării silite orice **sume urmăribile** reprezentând venituri și disponibilități băneşti în lei și în valută, titluri de valoare sau alte bunuri mobile necorporale, deținute și/sau datorate, cu orice titlu, debitorului de către terțe persoane sau pe care aceştia le vor datora și/sau deține în viitor în temeiul unor raporturi juridice existente.

Sumele reprezentând **credite nerambursabile sau finanțări** primite de la instituții sau organizații internaționale pentru derularea unor

programe ori proiecte nu sunt supuse executării silite, în cazul în care împotriva beneficiarului acestora a fost pornită procedura executării silite.

În cazul sumelor urmăribile reprezentând **venituri şi disponibilităţi în valută,** băncile sunt autorizate să efectueze convertirea în lei a sumelor în valută, fără consimţământul titularului de cont, la cursul de schimb afişat de acestea pentru ziua respectivă.

Sumele ce reprezintă **venituri băneşti ale debitorului persoană fizică,** realizate ca angajat, pensiile de orice fel, precum şi ajutoarele sau indemnizaţiile cu destinaţie specială sunt supuse urmăririi numai în condiţiile prevăzute de Codul de procedură civilă.

Astfel, potrivit art. 409 C.proc.civ., pot fi urmărite silit în vederea realizării creanţei fiscale următoarele categorii de venituri ale contribuabililor: salariile şi alte venituri periodice realizate din muncă, pensiile acordate în cadrul asigurărilor sociale, precum şi alte sume ce se plătesc periodic debitorului şi sunt destinate asigurării mijloacelor de existenţă ale acestuia, până la 1/3 din venitul lunar net.

În situaţia în care există mai multe urmăriri asupra aceluiaşi salariu, în absenţa unei dispoziţii exprese în sens contrar, urmărirea nu poate depăşi 1/2 din venitul lunar net al debitorului, indiferent de natura creanţelor.

Nu pot fi urmărite pentru realizarea creanţelor fiscale ale statului următoarele **categorii de venituri:**

a) ajutoarele sociale (pentru incapacitate temporară de muncă, sumele cuvenite şomerilor, alocaţiile de stat şi indemnizaţiile pentru copii, ajutoarele pentru îngrijirea copilului bolnav, ajutoarele de maternitate, ajutorul acordat în caz de deces etc.);

b) compensaţia acordată angajaţilor în caz de desfacere a contractului de muncă pe baza oricăror dispoziţii legale;

c) diurnele şi orice indemnizaţii cu destinaţie specială;

d) bursele de studii.

6.8.4.2. Bunurile contribuabilului

Potrivit art. 151 C.proc.fisc., în cazul debitorului persoană fizică nu pot fi urmărite silit pentru realizarea creanţelor fiscale ale statului următoarele categorii de bunuri:

a) bunurile mobile de orice fel care servesc la continuarea studiilor şi la formarea profesională, precum şi cele strict necesare exercitării profesiei sau a altei ocupaţii cu caracter permanent, inclusiv cele necesare desfăşurării activităţii agricole, cum sunt uneltele, seminţele, îngrăşămintele, furajele şi animalele de producţie şi de lucru;

b) bunurile strict necesare uzului personal sau casnic al debitorului şi familiei sale, precum şi obiectele de cult religios, dacă nu sunt mai multe de acelaşi fel;

c) alimentele necesare debitorului şi familiei sale pe timp de 2 luni, iar dacă debitorul se ocupă exclusiv cu agricultura, alimentele strict necesare până la noua recoltă;

d) combustibilul necesar debitorului şi familiei sale pentru încălzit şi pentru prepararea hranei, socotit pentru 3 luni de iarnă;

e) obiectele necesare persoanelor cu handicap sau destinate îngrijirii persoanelor bolnave;

f) bunurile declarate neurmăribile prin alte dispoziţii legale.

Bunurile debitorului persoană fizică necesare desfăşurării activităţii de comerţ nu sunt exceptate de la executare silită.

Toate celelalte bunuri, mobile sau imobile, sau venituri ale contribuabilului pot fi supuse urmăririi silite numai în limita valorii necesare stingerii creanţei bugetare.

6.9. Măsurile asigurătorii

Măsurile asigurătorii se dispun şi se duc la îndeplinire, prin procedură administrativă, de organele fiscale competente.

Se dispun măsuri asiguratorii sub forma **popririi asigurătorii** şi **sechestrului asigurătoriu** asupra bunurilor mobile şi/sau imobile proprietate a debitorului, precum şi asupra veniturilor acestuia, când există pericolul ca acesta să se sustragă, să-şi ascundă ori să-şi risipească patrimoniul, periclitând sau îngreunând în mod considerabil colectarea, precum şi în cazul suspendării executării actului administrativ dispuse de către organul de soluţionare a contestaţiei în faza administrativă prealabilă sesizării instanţelor judecătoreşti, prevăzute de art. 215 C.proc.fisc.

Aceste măsuri pot fi luate şi înainte de emiterea titlului de creanţă, inclusiv în cazul efectuării de controale sau al antrenării răspunderii solidare. Măsurile asigurătorii dispuse atât de organele fiscale competente, cât şi de instanţele judecătoreşti ori de alte organe competente, dacă nu au fost desfiinţate în condiţiile legii, rămân valabile pe toată perioada executării silite, fără îndeplinirea altor formalităţi. Odată cu individualizarea creanţei şi ajungerea acesteia la scadenţă, în cazul neplăţii, măsurile asigurătorii se transformă în măsuri executorii.

Măsurile asigurătorii se dispun prin decizie emisă de organul fiscal competent. În decizie, organul fiscal va preciza debitorului că prin

constituirea unei garanții la nivelul creanței stabilite sau estimate, după caz, măsurile asigurătorii vor fi ridicate.

Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii trebuie motivată și semnată de către conducătorul organului fiscal competent.

Măsurile asigurătorii dispuse de organul fiscal, precum și cele dispuse de instanțele judecătorești sau de alte organe competente se duc la îndeplinire în conformitate cu dispozițiile referitoare la executarea silită, care se aplică în mod corespunzător.

În cazul înființării sechestrului asigurătoriu asupra bunurilor imobile, un exemplar al procesului-verbal întocmit de organul de executare se comunică pentru înscriere Biroului de carte funciară.

Înscrierea face opozabil sechestrul tuturor acelora care, după înscriere, vor dobândi vreun drept asupra imobilului respectiv. Actele de dispoziție ce ar interveni ulterior înscrierii sechestrului sunt lovite de nulitate absolută.

Dacă valoarea bunurilor proprii ale debitorului nu acoperă integral creanța fiscală a bugetului general consolidat, măsurile asigurătorii pot fi înființate și asupra bunurilor deținute de către debitor în proprietate comună cu terțe persoane, pentru cota-parte deținută de acesta.

Împotriva actelor prin care se dispun și se duc la îndeplinire măsurile asigurătorii cel interesat poate face contestație în conformitate cu prevederile legale care reglementează contestația la executare silită.

6.10. Formele și procedura executării silite

Premergător declanșării executării silite, organul fiscal va remite contribuabilului **înștiințarea de plată**. Dacă în termen de 15 zile de la comunicarea înștiințării de plată debitorul nu a executat de bunăvoie obligația fiscală, organul de executare va declanșa executarea silită.

Modalitățile de executare silită a creanțelor fiscale ale statului reglementate prin Codul de procedură fiscală sunt următoarele:

- executarea silită prin poprire;
- executarea silită a bunurilor mobile;
- executarea silită a bunurilor imobile;

6.11. Declanșarea procedurii de executare silită. Somația

Executarea silită începe prin **comunicarea unei somații** în care i se notifică debitorului că are obligația să efectueze plata sumelor datorate în termen de 15 zile sau să facă dovada stingerii obligației bugetare, în caz

contrar aplicându-se modalităţile de executare silită prevăzute de lege. Somaţia este însoţită de o copie certificată de pe titlul executoriu.

Somaţia va **cuprinde**: organul de executare emitent; datele de identificare ale debitorului; data emiterii; numărul dosarului de executare; suma pentru care se începe executarea silită; termenul în care cel somat urmează să plătească obligaţia prevăzută în titlul executoriu, precum şi indicarea consecinţelor nerespectării acesteia; semnătura şi ştampila organului de executare.

Somaţia este obligatorie şi **se comunică** debitorului după cum urmează:

a) prin poştă, la domiciliul sau la sediul debitorului, după caz, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire;

b) prin executorii bugetari, potrivit dispoziţiilor Codului de procedură civilă privind comunicarea citaţiilor şi a altor acte de procedură, care se aplică în mod corespunzător (art. 95 C.proc.civ.);

c) prin prezentarea celui somat şi primirea somaţiei de către acesta sub semnătură, ca urmare a înştiinţării prin alte mijloace, cum sunt fax, telefon, e-mail, dacă se asigură transmiterea textului actului şi confirmarea primirii acestuia.

Dovada comunicării somaţiei se înscrie în evidenţele organului de executare şi va fi păstrată în dosarul de executare.

După parcurgerea acestei prime etape a procedurii de executare silită a creanţelor bugetare, organul de executare competent va putea folosi, succesiv sau concomitent, una din modalităţile de executare reglementate de Codul de procedură fiscală.

6.12. Modalităţile de executare silită

6.12.1. Poprirea

Poprirea reprezintă acea formă de executare silită prin care creditorul urmăreşte sumele pe care o terţă persoană le datorează debitorului urmărit. Ea constă în indisponibilizarea în mâinile terţului debitor al contribuabilului urmărit şi în obligarea acestuia de a plăti direct creditorului urmăritor ceea ce datorează creditorului său (debitorul urmărit).

Această formă de executare silită presupune de regulă trei **subiecte**: creditorul popritor (cel care solicită înfiinţarea popririi), debitorul poprit (cel care este obligat faţă de creditorul popritor) ori terţul poprit (care este debitorul contribuabilului). Ceea ce este însă de **esenţa popririi** este existenţa a trei raporturi juridice. Se pot distinge astfel raportul juridic existent între creditorul popritor şi debitorul poprit, precum şi cel existent

între debitorul poprit şi terţul poprit. Ambele sunt raporturi juridice directe, de la creditor la debitor, care au luat fiinţă anterior înfiinţării popririi. În momentul înfiinţării popririi ia naştere al treilea raport juridic, cel între creditorul popritor şi terţul poprit.

În materie fiscală, **calitatea de creditor** o are statul, debitorul poprit este contribuabilul, iar terţul poprit va fi un debitor al contribuabilului.

Potrivit Codului de procedură fiscală, sunt supuse executării silite prin poprire, potrivit legii, orice sume urmăribile reprezentând venituri şi disponibilităţi băneşti în lei şi în valută, titluri de valoare sau alte bunuri mobile necorporale, deţinute şi/sau datorate cu orice titlu debitorului de către terţe persoane sau pe care acestea le vor datora debitorului şi/sau le vor deţine terţii în viitor în temeiul unor raporturi juridice existente. Sumele ce reprezintă venituri băneşti ale debitorului persoană fizică, realizate ca angajat, pensiile de orice fel, precum şi ajutoarele sau indemnizaţiile cu destinaţie specială sunt supuse urmăririi numai în condiţiile prevăzute de Codul de procedură civilă.

Procedura executării silite prin poprire presupune următoarele **etape**:

a) Înfiinţarea popririi este decisă de organul financiar urmăritor, după expirarea termenului la care obligaţia fiscală trebuia executată şi se realizează prin comunicarea către terţul poprit a unei adrese împreună cu o copie certificată a titlului executoriu.

Debitorul va fi înştiinţat despre înfiinţarea popririi pentru a i se da posibilitatea exercitării dreptului său de a contesta măsurile de executare nelegale.

Poprirea nu este supusă validării, astfel că ea devine executorie din momentul în care terţul poprit a primit comunicarea de înfiinţare a popririi.

Poprirea înfiinţată anterior, ca măsură asigurătorie, devine executorie prin comunicarea copiei certificate de pe titlul executoriu, făcută terţului poprit, şi înştiinţarea despre aceasta a debitorului.

b) Terţul poprit are obligaţia ca în termen de 5 zile de la comunicarea înfiinţării popririi să înştiinţeze organul financiar de executare dacă datorează sau nu vreo sumă de bani debitorului.

Poprirea se consideră înfiinţată la data la care terţul poprit, prin înştiinţarea trimisă organului de executare, confirmă că datorează debitorului suma de bani ce urmează a fi indisponibilizată sau la data expirării termenului de 5 zile în care terţul poprit trebuie să comunice această înştiinţare organului de executare.

În cazul în care terțul poprit nu face această comunicare sau susține că nu datorează nimic debitorului urmărit, precum și în situația în care nu indisponibilizează sumele ce fac obiectul poririi, orice parte interesată va sesiza judecătoria în a cărei rază teritorială își are sediul sau domiciliul terțul poprit. Judecata se face de urgență și cu precădere.

În măsura în care se constată că suma datorată de terțul poprit debitorului urmărit este insuficientă pentru acoperirea creanței fiscale și dacă există bunuri mobile sau imobile ale debitorului ce pot fi urmărite, se va renunța la executarea silită prin poprire, urmând a fi folosite celelalte forme de executare silită.

c) După înființarea poririi terțul poprit este obligat să facă de îndată reținerile prevăzute de lege și să vireze sumele reținute în contul indicat de organul de executare, comunicând totodată în scris despre existența altor creditori.

În cazul în care sumele datorate debitorului sunt poprite de mai mulți creditori, terțul poprit îi va anunța în scris despre aceasta pe creditori și va proceda la distribuirea sumelor potrivit ordinii de preferință prevăzute la art. 170 C.proc.fisc.

Pentru stingerea creanțelor bugetare debitorii deținători de conturi bancare pot fi urmăriți prin decontare bancară. În acest caz, odată cu comunicarea somației și a titlului executoriu făcută debitorului, o copie certificată de pe acest titlu va fi introdusă la banca unde se află deschis contul debitorului.

Din momentul indisponibilizării sumelor și până la acoperirea integrală a creanței banca nu va putea face nicio plată care ar putea diminua aceste sume.

Dacă debitorul face plata în termenul prevăzut în somație, organul de executare va înștiința de îndată în scris băncile pentru sistarea totală sau parțială a indisponibilizării conturilor și reținerilor.

În situația în care banca nu poate acoperi în aceeași zi creanța bugetară din sumele indisponibilizate, va urmări executarea creanței din încasările zilnice realizate în contul debitorului.

6.12.1.1. Contestația la poprire

Organul de executare și orice altă persoană interesată pot invoca în fața instanței judecătorești în a cărei rază teritorială își are domiciliul sau sediul terțul poprit orice neregularități în legătură cu drepturile și obligațiile părților privind înființarea poririi. Pe baza probelor administrate, instanța va putea menține poprirea, stabilindu-i limitele și măsurile de

executare ce pot fi întreprinse, sau o va putea desființa. Judecata se va face cu precădere.

De asemenea, este reglementată posibilitatea instanței de a aplica terțului poprit o **amendă civilă**, în cazul în care acesta nu-și respectă obligațiile care-i revin privind efectuarea înștiințărilor, reținerilor, precum și pentru neîndeplinirea oricărei alte obligații ce-i revin în legătură cu poprirea.

Pe această cale, se poate invoca lipsa titlului executoriu, faptul că poprirea a fost înființată peste cota urmăribilă, precum și nelegalitatea măsurilor de executare silită.

Pe parcursul judecării contestației, instanța poate suspenda executarea, chiar fără cauțiune.

Pe baza hotărârii de menținere a popririi, care constituie titlu executoriu, organul de executare poate începe executarea silită a terțului poprit, în condițiile Codului de procedură fiscală.

6.12.2. Executarea silită mobiliară

Urmărirea bunurilor mobile ale debitorului reprezintă o modalitate de executare silită indirectă a creanței bugetare. Bunurile mobile ale debitorului sunt valorificate prin **vânzarea la licitație** sau prin alte modalități, suma de bani astfel obținută fiind destinată a acoperi obligația de plată ce revine contribuabilului urmărit.

Procedura executării silite mobiliare cuprinde următoarele **etape**:

- **somația de plată**. Organele financiare urmăritoare vor declanșa procedura executării silite mobiliare prin somația de plată adresată debitorului în sensul îndeplinirii obligației bugetare;
- **identificarea bunurilor mobile urmăribile**. Prin identificare, organele financiare vor selecționa bunurile asupra cărora se va aplica sechestrul, în funcție de valoarea necesară acoperirii obligației bugetare.
- **aplicarea sechestrului** asupra bunurilor mobile selecționate se face de către organul de executare printr-un **proces-verbal de sechestru**, care va cuprinde, potrivit art. 152 C.proc.fisc.:

a) denumirea organului de executare; indicarea locului, a datei și a orei când s-a făcut sechestrul;

b) numele și prenumele executorului bugetar care aplică sechestrul, numărul legitimației și al delegației;

c) numărul dosarului de executare, data și numărul de înregistrare a somației, precum și titlul executoriu în baza căruia se face executarea silită;

d) temeiul legal în baza căruia se face executarea silită;

e) sumele datorate pentru a căror executare se aplică sechestrul, inclusiv cele reprezentând dobânzi, penalităţi şi penalităţi de întârziere, menţionându-se şi cota acestora, precum şi actul normativ în baza căruia a fost stabilită obligaţia de plată;

f) numele, prenumele şi domiciliul debitorului persoană fizică ori, în lipsa acestuia, ale persoanei majore ce locuieşte împreună cu debitorul sau denumirea şi sediul debitorului, numele, prenumele şi domiciliul altor persoane majore care au fost de faţă la aplicarea sechestrului, precum şi alte elemente de identificare a acestor persoane;

g) descrierea bunurilor mobile sechestrate şi indicarea valorii estimative a fiecăruia, după aprecierea executorului bugetar, pentru identificarea şi individualizarea acestora, menţionându-se starea de uzură şi eventualele semne particulare ale fiecărui bun, precum şi dacă s-au luat măsuri spre neschimbare, cum sunt punerea de sigilii, custodia ori ridicarea de la locul unde se află, sau de administrare ori conservare a acestora, după caz;

h) menţiunea că evaluarea se va face înaintea începerii procedurii de valorificare, în cazul în care executorul bugetar nu a putut evalua bunul deoarece acesta necesită cunoştinţe de specialitate;

i) menţiunea făcută de debitor privind existenţa sau inexistenţa unui drept de gaj, ipotecă ori privilegiu, după caz, constituit în favoarea unei alte persoane pentru bunurile sechestrate;

j) numele, prenumele şi adresa persoanei căreia i s-au lăsat bunurile, precum şi locul de depozitare a acestora, după caz;

k) eventualele obiecţii făcute de persoanele de faţă la aplicarea sechestrului;

l) menţiunea că, în cazul în care în termen de 15 zile de la data încheierii procesului-verbal de sechestru debitorul nu plăteşte obligaţiile bugetare, se va trece la valorificarea bunurilor sechestrate;

m) semnătura executorului bugetar care a aplicat sechestrul şi a tuturor persoanelor care au fost de faţă la sechestrare. Dacă vreuna dintre aceste persoane nu poate sau nu vrea să semneze, executorul bugetar va menţiona această împrejurare.

Prin aplicarea sechestrului bunurile sunt indisponibilizate, debitorul neputând dispune de ele decât cu aprobarea organului de executare.

Bunurile sechestrate vor putea fi lăsate în custodia debitorului, a creditorului sau a altei persoane desemnate de organul de executare, sau pot fi ridicate şi depozitate de către organul de executare.

În ipoteza în care custode este numită o altă persoană decât debitorul sau creditorul, organul de executare îi va stabili o indemnizație în funcție de activitatea depusă.

Măsura sechestrului poate fi aplicată și odată cu somația de plată, care reprezintă actul începător al executării silite. În situația în care nu au fost luate măsuri asigurătorii pentru realizarea integrală a creanței bugetare și odată cu începerea executării silite se constată că există pericolul evident de înstrăinare, substituire sau de sustragere de la urmărire a bunurilor debitorului, organul următor va dispune ridicarea bunurilor și încredințarea unui custode.

Aplicarea sechestrului odată cu începerea executării silite reprezintă o măsură de excepție și, prin urmare, competența aplicării ei nu va mai aparține organului de executare, ci va fi necesară autorizarea dată de instanța judecătorească. Și în această materie vor fi aplicabile prevederile Codului de procedură civilă referitoare la ordonanța președințială. În lipsa unei mențiuni exprese, vor fi aplicabile dispozițiile Codului de procedură civilă în materie de competență și, prin urmare, instanța competentă să acorde autorizația de înființare a sechestrului va fi cea de la domiciliul debitorului.

În măsura în care printre bunurile sechestrate se găsesc și bunuri ce fac obiectul gajului ce garantează executarea creanțelor altor creditori, organul de executare va trimite și acestora câte un exemplar al procesului-verbal de sechestru.

Bunurile debitorului pot face obiectul mai multor urmăriri silite, asupra lor putând fi instituite mai multe măsuri de sechestru. Astfel, dacă organul de executare, cu ocazia aplicării măsurii sechestrului, constată că bunurile respective fac obiectul unui sechestru anterior, va consemna această situație în procesul-verbal de sechestru, la care va anexa câte o copie a proceselor-verbale de sechestru respective.

În consecință, bunurile vor fi sechestrate și în cadrul noii proceduri de executare.

În situația în care organele de executare constată că în legătură cu bunurile sechestrate s-au săvârșit infracțiuni, va consemna aceasta în procesul-verbal și va sesiza organele de urmărire penală.

Odată cu aplicarea sechestrului organul de executare va face și evaluarea bunurilor ce fac obiectul acestei măsuri, prin intermediul unor organe sau persoane specializate.

Din momentul aplicării sechestrului, bunurile sunt indisponibilizate până în **momentul valorificării** lor.

Valorificarea bunurilor mobile sechestrate se face pe calea **vânzării prin licitație publică** sau prin alte modalități ce permit realizarea sumelor necesare acoperirii creanței bugetare.

Înainte de a trece la valorificarea bunurilor, organul de executare va avea obligația de a verifica dacă bunurile sechestrate se găsesc la locul menționat în procesul-verbal de sechestru, precum și dacă nu au fost substituite sau degradate.

În măsura în care, cu ocazia acestei verificări, se constată că bunurile sechestrate nu sunt suficiente pentru realizarea creanței bugetare, organul de executare va trebui să identifice alte bunuri ale debitorului ce pot fi urmărite, bunuri ce vor fi sechestrate.

De la data încheierii procesului-verbal de sechestru debitorului i se acordă un **termen** de 15 zile în care își poate executa obligația bugetară.

Dacă în acest termen debitorul nu își execută obligațiile constatate în titlul executoriu, organul de executare va proceda la valorificarea bunurilor sechestrate. Nu se va putea trece la valorificare în situațiile în care, în urma formulării unei contestații la executare, instanța judecătorească a dispus desființarea sechestrului, suspendarea sau amânarea executării.

În vederea respectării în cadrul procedurii de executare silită atât a interesului legitim și imediat al creditorului de a-și realiza cât mai repede creanța, precum și a drepturilor debitorului, prin art. 159 C.proc.fisc. s-a instituit posibilitatea organului de executare de a valorifica bunurile supuse urmăririi în una din următoarele **modalități:**

- înțelegerea părților;
- vânzare în regim de consignație;
- vânzare directă;
- vânzare la licitație;
- alte modalități admise de lege, inclusiv valorificarea bunurilor prin case de licitații, agenții imobiliare sau societăți de brokeraj, după caz.

Alegerea uneia dintre modalități se poate face prin înțelegerea părților.

De asemenea, este reglementată **posibilitatea debitorului** ca în termen de 30 de zile de la data încheierii procesului-verbal de sechestru **să procedeze el însuși la vânzarea bunurilor sechestrate**, dar numai cu acordul organului de executare. Astfel, debitorul va trebui să înștiințeze în scris organul de executare cu privire la conținutul ofertelor de cumpărare primite, indicând numele și adresa potențialului cumpărător, precum și termenul în care acesta din urmă se oferă să consemneze prețul propus.

Dacă a fost aleasă ca modalitate de valorificare a bunurilor debitorului vânzarea la licitație, aceasta se va desfășura cu respectarea procedurii instituite prin art. 158-160 C.proc.fisc.

Cu cel puțin 10 zile înainte de data fixată pentru desfășurarea vânzării, organul de executare va face public **anunțul de vânzare**, care va cuprinde:

- denumirea și sediul organului de executare;
- numărul dosarului de executare;
- numele și domiciliul ori, după caz, denumirea și sediul debitorului;
- bunurile care se oferă spre vânzare și descrierea lor sumară;
- prețul de evaluare ori prețul de pornire al licitației, în cazul vânzării la licitație, pentru fiecare bun oferit spre vânzare;
- indicarea, dacă este cazul, a drepturilor reale și a privilegiilor care grevează bunurile;
- data, ora și locul vânzării;
- invitația, pentru toți cei care pretind vreun drept asupra bunurilor, să înștiințeze despre aceasta organul de executare înainte de data stabilită pentru vânzare;
- invitația către toți cei interesați în cumpărarea bunurilor să se prezinte la termenul de vânzare la locul fixat în acest scop și până la acel termen să prezinte oferte de cumpărare;
- mențiunea că ofertanții sunt obligați să depună, în cazul vânzării prin licitație, până la termenul de vânzare, o taxă de participare reprezentând 10% din prețul de pornire al licitației;
- data afișării publicației de vânzare;
- semnătura executorului bugetar și ștampila organului de executare.

Anunțul de vânzare va fi făcut public prin intermediul presei, precum și prin afișarea sa la sediul organului de executare, al consiliului local în a cărui rază teritorială se află bunurile sechestrate, la locul stabilit de organul de executare pentru a se face vânzarea, precum și în orice loc public.

Debitorul și custodele, dacă a fost desemnat unul, vor fi înștiințați cu privire la data, ora și locul vânzării.

În situația în care bunurile sechestrate sunt supuse degradării sau alterării, vânzarea lor se va putea face imediat după instituirea sechestrului.

După adjudecarea bunului adjudecatarul este obligat să plătească prețul, diminuat cu contravaloarea taxei de participare, în lei, în numerar, imediat sau prin decontare bancară în cel mult 5 zile de la data adjudecării.

Organul de executare va întocmi un **proces-verbal** în care va consemna modul de desfășurare a licitației și rezultatul acesteia. Procesul-verbal va fi semnat de reprezentantul organului de executare, de debitor sau de reprezentantul său, atunci când participă la licitație, precum și de adjudecător.

Fiecărui cumpărător organul de executare îi va elibera un **document**, care va cuprinde: organul emitent, data vânzării, numele cumpărătorului, bunurile cumpărate şi preţul plătit.

Dacă la prima licitaţie nu s-a obţinut cel puţin preţul de începere al vânzării, într-un termen de 30 de zile va fi organizată o nouă licitaţie. La a treia licitaţie creditorii urmăritori sau intervenienţi nu pot să adjudece bunurile oferite spre vânzare la un preţ mai mic de 50% din preţul de evaluare.

În situaţia în care în urma desfăşurării acestei proceduri bunurile mobile ale debitorului nu pot fi valorificate, ele îi vor fi restituite, iar creanţa bugetară va fi stinsă printr-o altă modalitate prevăzută de lege.

6.12.3. Executarea silită imobiliară

La fel ca executarea silită mobiliară, urmărirea bunurilor imobile reprezintă o procedură de realizare indirectă a creanţei bugetare, presupunând valorificarea bunurilor urmărite silit.

Competenţa în ceea ce priveşte desfăşurarea acestei forme de executare revine organului financiar în raza căruia sunt situate imobilele ce fac obiectul executării silite, iar dacă domiciliul sau sediul debitorului se află în raza teritorială a altui organ de executare, acesta din urmă va coordona întreaga procedură de executare silită.

Procedura executării silite imobiliare presupune următoarele **etape:**

– **somaţia de plată.** Organul de executare va comunica debitorului, cu 5 zile înainte de începerea executării, o somaţie care va cuprinde datele de identificare a imobilului urmărit, precum şi menţiunea înscrierii somaţiei în evidenţele de publicitate imobiliară.

Odată cu comunicarea somaţiei către debitor, aceasta va fi transmisă şi organului competent pentru înscrierea în registrele de publicitate imobiliară.

Actele de dispoziţie încheiate de debitor ulterior luării inscripţiei ipotecare vor fi lovite de nulitate.

Autorităţile ce au în competenţă efectuarea publicităţii imobiliare vor comunica organelor de executare, la cererea acestora, drepturile reale înscrise în legătură cu imobilul urmărit şi sarcinile ce îl grevează, precum şi titularii acestor drepturi. Aceştia vor fi chemaţi de către organul de executare la termenele fixate pentru vânzarea imobilului şi distribuirea preţului obţinut.

Ceilalţi creditori ai debitorului trebuie să comunice în scris organului de executare în termen de 30 de zile de la luarea inscripţiei ipotecare titlurile executorii pe care le au în legătură cu imobilul urmărit.

Identificarea bunurilor supuse urmăririi. Organul de executare va întocmi un proces-verbal de identificare a bunurilor imobile supuse urmăririi silite, proces-verbal ce va conține aceleași mențiuni ca procesul-verbal de instituire a sechestrului asupra bunurilor mobile în cadrul procedurii de executare silită mobiliară.

Aplicarea sechestrului și evaluarea bunurilor supuse urmăririi. După comunicarea somației către debitor, care reprezintă actul începător al acestei modalități de executare silită, precum și în tot cursul executării silite, organul de executare poate numi un **administrator-sechestru**, în măsura în care este necesară administrarea imobilului urmărit, a chiriilor, arendei și a altor venituri obținute din administrarea acestuia sau apărarea în litigii privind imobilul respectiv.

Administrator-sechestru va putea fi numit creditorul, debitorul sau o altă persoană fizică sau juridică. În această din urmă situație, organul de executare va fixa administratorului-sechestru o indemnizație în funcție de activitatea depusă.

Administratorul-sechestru va încasa veniturile rezultate din administrarea imobilului și le va consemna la unitățile abilitate, depunând recipisa la organul de executare.

Evaluarea bunurilor imobile supuse urmăririi silite se va face prin intermediul unor organe sau persoane specializate.

Valorificarea bunurilor imobile supuse urmăririi se face prin vânzarea lor la licitație, vânzarea directă de către debitor sau prin alte modalități admise de lege.

La fel ca în cazul urmăririi bunurilor mobile, debitorul are posibilitatea ca în termen de 30 de zile de la comunicarea somației să vândă bunurile urmărite, cu acordul organului de executare. Dispozițiile din materia executării silite mobiliare vor fi aplicabile în mod corespunzător.

6.12.4. Vânzarea la licitație

Licitația se organizează de către organul de executare, la locul unde se află imobilul sau în alt loc stabilit de acesta. Prima licitație se va putea organiza numai după trecerea unui termen de 30 de zile de la comunicarea somației de către debitor.

Publicitatea vânzării se realizează prin afișarea anunțului privind vânzarea la sediul organului de executare, al primăriei în a cărei rază teritorială se află bunurile sechestrate, la sediul și domiciliul debitorului, la locul vânzării dacă acesta este altul decât cel unde se află bunurile sechestrate, pe imobilul scos la vânzare în cazul vânzării bunurilor

imobile şi prin anunţuri într-un cotidian naţional de largă circulaţie sau într-un cotidian local ori în pagina de Internet, precum şi prin alte modalităţi prevăzute de lege.

De asemenea, debitorul, creditorii care au înscrise drepturi reale cu privire la imobilul urmărit şi au depus în termen titlurile lor executorii şi administratorul sechestru vor fi înştiinţaţi de către organul de executare cu privire la data, ora şi locul licitaţiei.

Toate actele de publicitate a vânzării trebuie îndeplinite de organul de executare cu cel puţin 10 zile înainte de data fixată pentru ţinerea licitaţiei.

Anunţul de vânzare la licitaţie a imobilului urmărit va cuprinde menţiunile arătate în cazul bunurilor mobile.

La prima licitaţie reprezentantul organului de executare va citi mai întâi anunţul de vânzare şi ofertele scrise primite până la acea dată. Licitaţia va începe de la cel mai mare preţ cuprins în ofertele scrise, dacă este superior celui la care a fost evaluat imobilul, iar dacă nu există o asemenea ofertă, licitaţia va începe de la preţul stabilit în urma evaluării.

Dacă acest preţ nu este obţinut, în termen de cel mult 30 de zile se va organiza o nouă licitaţie, care va începe de la acelaşi preţ.

În situaţia în care nici de această dată nu se obţine preţul, în termen de cel mult 30 de zile se va organiza o a treia licitaţie, când imobilul poate fi vândut la cel mai mare preţ oferit.

Dacă imobilul supus urmăririi nu poate fi valorificat prin vânzare la licitaţiile organizate, potrivit procedurii arătate, organul de executare va repeta procedura de licitaţie cel puţin o dată pe an înăuntrul termenului de prescripţie a dreptului de a cere executarea silită. Pe toată această perioadă se va menţine indisponibilizarea imobilului, iar organul de executare va putea lua măsura numirii, menţinerii ori schimbării administratorului sechestru sau va putea proceda la valorificarea imobilului în orice mod admis de lege.

În urma desfăşurării licitaţiei, organul de executare va întocmi un **proces-verbal** în care se va consemna rezultatul acesteia şi modul în care s-a desfăşurat.

Procesul-verbal de licitaţie va fi semnat de organul de executare ori de către cumpărător sau de reprezentantul acestuia şi va fi predat cumpărătorului după achitarea integrală a preţului.

Cu acordul organului de executare şi, dacă este cazul şi al creditorilor care participă la urmărire pentru realizarea altor creanţe decât cea bugetară, cumpărătorii pot solicita plata preţului în rate, în cel mult 12 rate lunare, cu un avans de minimum 50% din preţul de adjudecare al

bunului imobil şi cu plata unei dobânzi stabilite conform legii. Organul de executare va stabili condiţiile şi termenele de **plată a preţului în rate.**

În această situaţie procesul-verbal de licitaţie va fi predat cumpărătorului după plata avansului din preţ. De asemenea, acest proces-verbal se va transmite organului de executare coordonator şi creditorului.

Cumpărătorii care beneficiază de facilitatea achitării preţului în rate nu vor putea înstrăina imobilul decât după plata în întregime a preţului şi a dobânzii stabilite. Interdicţia de înstrăinare a imobilului va fi înscrisă în registrele de publicitate imobiliară până la plata integrală a preţului. În acest scop, autorităţilor competente în materie de publicitate imobiliară le va fi comunicat un exemplar al procesului-verbal de licitaţie.

În cazul în care cumpărătorul căruia i s-a încuviinţat plata preţului în rate nu achită aceste rate în condiţiile şi la termenele stabilite de organul de executare, se va putea trece la executare silită pentru realizarea restului de preţ neachitat. Titlul executoriu îl va reprezenta procesul-verbal de licitaţie.

Procesul-verbal de adjudecare constituie titlu de proprietate asupra imobilului adjudecat, în baza sa realizându-se publicitatea imobiliară. În acelaşi timp, încheierea acestui act va reprezenta ultimul act de executare, prin urmare organul de executare va lua măsuri pentru radierea inscripţiei ipotecare.

Sumele obţinute în urma licitaţiei, după scăderea tuturor cheltuielilor prilejuite de executare, vor fi vărsate la bugetul de stat până la concurenţa valorii debitului pentru care s-a pornit executarea silită. După acoperirea creanţei bugetare diferenţa rămasă va fi predată debitorului, la cererea sa, sau se va proceda la compensarea sa cu alte obligaţii fiscale ale debitorului.

Procedura de executare silită a bunurilor imobile ale debitorului **încetează** şi în situaţia în care aceste bunuri nu pot fi valorificate prin niciuna din modalităţile reglementate de lege. În acest caz vor fi utilizate celelalte proceduri de stingere a creanţei bugetare prevăzute de acest act normativ, după ce în prealabil organul de executare a luat măsura radierii inscripţiei ipotecare constituite cu privire la imobilul ce a făcut fără succes obiectul executării silite.

6.13. Cheltuielile de executare

Cheltuielile de orice natură necesare desfăşurării procedurii de executare silită vor fi în sarcina debitorului urmărit, în măsura în care nu există dispoziţii legale contrare.

Sumele necesare acoperirii acestor cheltuieli vor fi avansate din bugetul creditorilor care au început executarea silită. Suma ce urmează a fi plătită astfel de către debitor se stabileşte de către organul de executare, prin proces-verbal, întocmit pe baza actelor ce dovedesc cheltuielile făcute. Acest proces-verbal va reprezenta un titlu executoriu pentru obligaţia de plată pe care o constată.

Sumele recuperate de organele de executare în contul cheltuielilor de executare silită se vor face venit la bugetul de stat, la fel ca şi sumele ce fac obiectul creanţei bugetare executate silit.

În cazul în care prin titlul executoriu a fost constată obligaţia de plată a unor **majorări** sau a altor sume, fără să fi fost însă determinat cuantumul lor, calculul lor va fi făcut de organul de executare, care va consemna rezultatul într-un proces-verbal. Acest act va constitui titlu executoriu pentru obligaţia de plată pe care o constată.

§7. Contestaţia la executare silită în materie fiscală

Contestaţia la executare silită în materie fiscală este reglementată de art. 172-174 C.proc.fisc. şi art. 399-404 C.proc.civ. Contestaţia la executare silită este supusă, de asemenea, tuturor celorlalte reguli instituite în această materie de Codul de procedură civilă, cu excepţia acelora care sunt contrare Codului de procedură fiscală. Conform art. 2 alin. (3) C.proc.fisc.: „Unde prezentul cod nu dispune se aplică prevederile Codului de procedură civilă".

Caracteristica esenţială a contestaţiei la executare în materie fiscală este că, în marea majoritate a situaţiilor, aceasta nu este formulată în contextul unei proceduri de executare silită pornite în temeiul unei hotărâri judecătoreşti irevocabile, ci a unei proceduri începute în temeiul unui act administrativ fiscal căruia legea îi conferă putere de titlu executoriu.

7.1. Categoriile contestaţiei la executare silită în materie fiscală

De lege lata este reglementată contestaţia la executare şi contestaţia la titlu.

Contestaţia la executare poate fi formulată împotriva:

- executării însăşi (art. 399 C.proc.civ.);
- oricărui act de executare efectuat de către organele de executare cu încălcarea prevederilor Codului de procedură fiscală (art. 172 C.proc.fisc.);
- împotriva refuzului organelor de executare de a îndeplinii un act de executare în condiţiile legii (art. 172 C.proc.fisc.);

- în situația prevăzută de art. 399 și 400 alin. (2) teza 1 C.proc.civ., respectiv lămurirea înțelesului, întinderii sau aplicării titlului executoriu, în cazurile în care titlul executoriu este o hotărâre judecătorească.

Prin contestația la executare se pot invoca:

1. Prescripția executării silite

Precizare

Articolul 131 alin. (2) C.proc.fisc. statuează că termenul de 5 ani se aplică și pentru amenzile contravenționale. Acest text este în opoziție cu art. 14 alin. (1) și (2) din O.G. nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor. Având în vedere intrarea în vigoare a noii Constituții a României și neabrogarea textului din O.G. nr. 2/2001, considerăm că au preeminență la aplicare textele mai favorabile ale O.G. nr. 2/2001. Astfel, în materia amenzilor contravenționale, prescripția executării este de 2 ani de la data aplicării sau de o lună de la data aplicării în cazul necomunicarii procesului-verbal de constatare și sancționare a contravenției.

2. Vicii de formă ale titlului executoriu

Atunci când vorbim despre titlul executoriu avem în vedere două categorii de acte: titlul executoriu reglementat de art. 141 alin. (1) și (4) C.proc.fisc. și titlul executoriu reglementat de art. 141 alin. (2) C.proc.fisc.

Între cele două acte există o diferență esențială:

Titlul executoriu reglementat la art. 141 alin. (1) și (4) este un formular tipizat care trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de legiuitor pentru emiterea actelor administrative fiscale în general. În principiu, contestația la executare se poate formula pentru vicii de formă referitoare la oricare dintre condițiile enumerate de legiuitor pentru emiterea titlurilor executorii. Contestația la executare formulată pentru neconcordanțele existente între titlul de creanță constatator al creanței bugetare și titlul executor intră sub incidența art. 48 C.proc.fisc., organul fiscal emitent având posibilitatea de a îndrepta erorile materiale din titlu chiar pe parcursul procedurii judiciare.

Titlul executoriu reglementat de art. 141 alin. (2) provine dintr-un titlu de creanță fiscală.

Prin reglementarea din art. 141 alin. (2), Codul de procedură fiscală a reluat reglementarea existentă în O.G. nr. 11/1996 referitoare la titlul executoriu. Astfel, orice titlu de creanță fiscală devine titlu executoriu după expirarea termenului legal de plată a sumelor stabilite ca fiind datorate bugetului de stat sau bugetelor locale. Titlurile de creanță fiscală nu sunt enumerate de către Codul de procedură fiscală, dar acestea pot fi: procesul-verbal de impunere întocmit de organul fiscal pe baza declarației de impunere a contribuabilului, raportul de inspecție fiscală, declarația vamală a contribuabilului, procesul-verbal de constatare și sancționare a contravenției etc.

Titlul de creanță fiscală care devine titlu executoriu este însă un act administrativ fiscal în sensul art. 41 C.proc.fisc. și trebuie să îndeplinească condițiile de formă stabilite de art. 43 alin. (2). Astfel, contestația la executare poate pune în discuția instanței judecătorești viciile de formă ale titlului de creanță fiscală (de exemplu, actul de control financiar) care nu expune clar motivele de fapt ori temeiul de drept al măsurilor dispuse etc., instanța putând merge până la anularea titlului de creanță, dacă viciile de formă invocate reprezintă condiții *ad validitatem* de emitere a titlului de creanță fiscală.

3. Compensarea fiscală

Compensarea reprezintă una din modalitățile de stingere a creanțelor fiscale reglementată de art. 116 C.proc.fisc. Compensarea se efectuează din oficiu sau la cererea contribuabilului. În ipoteza în care contribuabilul are creanțe certe, lichide și exigibile asupra bugetului de stat sau local, este necesară efectuarea compensării din oficiu de către organul fiscal înainte de a începe executarea silită. În situația în care organul fiscal nu procedează în acest mod, atunci contribuabilul poate formula contestație la executare silită, urmând a solicita instanței constatarea compensării și reducerea proporțională a sumelor consemnate în titlul executoriu. Singura condiție de care trebuie să se țină seama este că operațiunea compensării nu este permisă, potrivit legii, decât în condițiile în care datoriile reciproce (ale contribuabilului și statului) reprezintă creanțe ale aceluiași buget (bugetul de stat sau bugetele locale), nefiind permisă compensarea între creanțe bugetare aparținând unor bugete diferite.

4. Încălcarea prevederilor imperative ale art. 151 C.proc.fisc. şi art. 406 C.proc.civ. referitoare la bunurile mobile care nu pot face obiectul executării silite fiscale

În ipoteza în care organul de executare silită începe urmărirea asupra unor bunuri mobile care sunt exceptate de la urmărire, contestaţia la executare urmează să fie admisă, instanţa pronunţând nulitatea tuturor actelor de executare înfăptuite cu încălcarea acestor norme imperative, în conformitate cu art. 410 C.proc.civ.

Contestaţia la titlu poate fi formulată împotriva titlului executor însuşi; cu toate acestea, nu poate fi formulată o asemenea contestaţie dacă:

- titlul executor este o hotărâre judecătorească pronunţată în cadrul unei proceduri contencioase conform Legii nr. 544/2004;
- titlul executor este o hotărâre pronunţată de un organ administrativ cu activitate jurisdicţională;
- pentru contestarea titlului executoriu există o altă procedură prevăzută de lege, iar în cadrul acestei proceduri a fost pus în discuţie fondul dreptului.

Precizări

Aşa cum rezultă din interpretarea art. 172 alin. (3) C.proc.fisc. şi art. 399 alin. (3) C.proc.civ., atunci când titlul executoriu este un act administrativ fiscal în sensul art. 41 C.proc.fisc, în contestaţia la titlu se pot formula apărări de fond care vor fi primite doar dacă nu există o altă cale procedurală pentru invocarea acestora.

Această regulă nu poate fi interpretată în mod excesiv, în opinia noastră fiind admisibilă formularea apărărilor de fond şi în situaţia existenţei unei alte proceduri special reglementate pentru a contesta fondul unui titlu executoriu (ne referim la titlul executoriu în sensul de act administrativ fiscal), în măsura în care o asemenea cale de atac a fost respinsă pentru o excepţie de procedură: tardivitatea de exemplu. Această opinie este firească, instituirea contestaţiei la titlu fiind o dovadă a faptului că legiuitorul a intenţionat ca executarea silită să nu poată fi definitivată fără a se pune deloc în discuţia instanţelor judecătoreşti fondul dreptului legat de titlul executoriu.

În măsura în care prin procedurile reglementate de Codul de procedură fiscală şi Legea nr. 544/2004 contribuabilul a contestat, iar cererile formulate au fost respinse pentru considerente de fond, aceasta reprezintă

un fine de neprimire reglementat ca atare de textele legale invocate. În măsura în care cererile contribuabilului au fost însă respinse pe excepții de procedură, fără ca organul administrativ cu activitate jurisdicțională sau instanța de judecată să se fi pronunțat asupra fondului dreptului, considerăm că formularea de apărări de fond în cadrul unei contestații la titlu este admisibilă. În favoarea acestei idei pledează și un argument de logică juridică. Astfel, interpretarea contrară are drept consecință rămânerea fără conținut a reglementării contestației la titlu, întrucât Titlului IX din Codul de procedură fiscală (art. 205-218) reglementează tocmai căile de atac împotriva titlurilor de creanță fiscală devenite titluri executorii. Într-o asemenea situație, ar însemna că această cale de atac (contestația la titlu) nu poate fi niciodată exercitată, fapt care presupune interpretarea unui text legal în sensul neaplicării lui.

7.2. Condiții de admisibilitate a contestației la executare și contestației la titlu

1. Executarea silită să fie începută

Executarea silită se pornește în temeiul unui titlu executoriu. Astfel, în ipoteza în care debitorul unei creanțe fiscale nu execută obligația de bunăvoie, aceasta se aduce la îndeplinire pe calea executării silite.

Executarea silită se începe prin comunicarea unei somații. Conform art. 145 alin. (1) teza 2, „somația este însoțită de titlul executoriu". Contestația la executare introdusă înaintea comunicării unei somații va fi respinsă ca prematură.

Precizări

Reglementarea legală este destul de laconică. În practică, odată cu somația se comunică titlul executoriu reglementat de art. 141 alin. (4) C.proc.fisc, adică formularul administrativ care sintetizează datoriile contribuabilului. Considerăm că, pentru respectarea literei, dar și spiritului legii, odată cu acest act administrativ ar trebui comunicat și titlul de creanță devenit titlu executoriu reglementat de art. 141 alin. (1) C.proc.fisc., actul care detaliază, în fapt, originea datoriilor contribuabilului. Considerăm că o contestație la executare silită având ca obiect critica titlului executoriu pentru vicii de formă poate face referire atât la titlul executoriu reglementat de art. 141 alin. (1), cât și la titlul executoriu reglementat de art. 141 alin. (4) C.proc.fisc. Contestația la executare silită

este admisibilă pentru vicii de formă ale titlului de creanță devenit titlu executoriu în condițiile art. 141 alin. (1) C.proc.fisc. dacă titlul de creanță nu respectă prevederile art. 43 alin. (2) C.proc.fisc. Aceste condiții sunt obligatorii pentru orice act administrativ în sensul Codului de procedură fiscală, iar titlul de creanță este un act administrativ fiscal.

2. Respectarea termenului de decădere

Contestația la executare se formulează de către debitorul obligației fiscale sau de către orice altă persoană în termen de 15 zile de la data la care contestatorul a luat cunoștință de titlul executoriu ori de actul de executare pe care îl contestă.

Terțul care pretinde însă un drept de proprietate sau un alt drept real asupra bunurilor supuse executării silite poate introduce contestație oricând pe perioada executării silite și cel mai târziu în termen de 15 zile de la data efectuării ultimului act de executare silită.

3. Plata taxei de timbru

Contestatorul va achita o taxă de timbru și timbrul judiciar.

7.3. Competența materială și teritorială a instanțelor judecătorești

Potrivit art. 400 alin. (1) C.proc.civ. „Contestația se introduce la instanța de executare".

Instanța competentă material să judece orice contestație la executare sau contestație la titlu este Judecătoria, conform art. 373 alin. (2) C.proc.civ.

Instanța competentă teritorial este judecătoria în raza căreia se află domiciliul sau sediul contribuabilului. Ne întemeiem această afirmație pe următoarele argumente:

„Instanța de executare este judecătoria în circumscripția căreia se va face executarea, în afara cazurilor în care legea dispune altfel" [art. 373 alin. (2) C.proc.civ.].

Potrivit art. 5 C.proc.civ., cererea se face la instanța domiciliului pârâtului. Într-o contestație la executare, organul de executare este intimat (pârât). Deci instanța competentă va fi judecătoria în raza căreia se află sediul organului de executare. Dar, conform art. 136 alin. (5) C.proc.fisc, „pentru efectuarea procedurii de executare silită este competent organul de executare în a cărui rază teritorială se găsesc bunurile urmăribile,

coordonarea întregii executări revenind organului de executare în a cărui rază teritorială îşi are domiciliul fiscal debitorul". Cum se poate observa, rolul esenţial în cazul executării silite fiscale îl deţine organul de executare coordonator, care este cel în raza căruia îşi are domiciliul sau sediul contribuabilul. Cum se poate observa, din coroborarea textelor legale rezultă că sediul organului fiscal coordonator şi sediul contribuabilului se află în raza aceleiaşi unităţi administrativ-teritoriale. De aceea, pentru simplitate, am stabilit că instanţa competentă să rezolve contestaţia la executare este judecătoria în a cărei rază teritorială se află sediul contribuabilului.

🕮 Precizare

În mod excepţional, contestaţia la executare care are ca obiect lămurirea înţelesului, întinderii sau aplicării titlului executoriu, în cazurile în care titlul executoriu este o hotărâre judecătorească, instanţa competentă este cea care a pronunţat hotărârea irevocabilă în temeiul căreia se realizează executarea silită.

Această excepţie nu poate fi extinsă şi la situaţia prevăzută de art. 48 C.proc.fisc., care are în vedere îndreptarea erorilor materiale din titlurile executorii care sunt acte administrative fiscale. Conform art. 400 alin. (2) C.proc.civ., dacă o contestaţie privind lămurirea înţelesului, întinderii sau aplicării titlului executor vizează un titlu care emană de la un alt organ de jurisdicţie, atunci competenţa de soluţionare aparţine instanţei de executare, adică judecătoriei în a cărei raza teritorială se află sediul contribuabilului.

7.4. Soluţiile ce pot fi pronunţate de instanţa judecătorească

Dacă admite contestaţia la executare, instanţa, după caz, poate dispune:
- anularea[1] actului de executare contestat;
- modificarea sau îndreptarea actului contestat;
- anularea ori încetarea executării înseşi;
- anularea sau lămurirea titlului executoriu;
- efectuarea actului de executare a cărui îndeplinire a fost refuzată.

[1] În cazul anulării actului de executare contestat sau al încetării executării înseşi şi al anulării titlului executoriu, instanţa poate dispune prin aceeaşi hotărâre să i se restituie celui îndreptăţit suma ce i se cuvine din valorificarea bunurilor sau din reţinerile prin poprire.

În cazul respingerii contestației contestatorul poate fi obligat, la cererea organului de executare, la despăgubiri pentru pagubele cauzate prin întârzierea executării, iar când contestația a fost exercitată cu rea-credință, el va fi obligat și la plata unei amenzi de la 50 lei la 1.000 lei.

§8. Contestarea actelor administrative fiscale

Contestarea actelor administrative fiscale se realizează în două etape: **contestația administrativă** și **contestația formulată în fața instanțelor de contencios administrativ**. Precizăm că soluția pronunțată de către organele administrativ jurisdicționale din sistemul Ministerului Finanțelor Publice este definitivă și irevocabilă în sistemul contestației administrative, împotriva acesteia petentul putând formula acțiune la instanța de contencios administrativ, în condițiile Legii nr. 554/2004 și ale Codului de procedură civilă.

Scopul procedurii este anularea actului administrativ fiscal sau modificarea acestuia, în măsura în care contribuabilul se consideră lezat printr-un titlu de creanță fiscală sau prin orice altă decizie administrativă a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

8.1. Obiectul procedurii

Contestația se poate formula împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale. Pot fi contestate și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

Precizări

- Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.
- În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.
- Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.

8.2. Subiectele de sezină (calitatea procesuală activă)

Este îndreptăţit la contestaţie numai persoana care consideră că a fost lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa[1] acestuia.

8.3. Procedura administrativă prealabilă

8.3.1. Condiţiile de formă şi fond ale contestaţiei

Contestaţia se formulează în scris şi va cuprinde:
- datele de identificare a contestatorului;
- obiectul contestaţiei;
- motivele de fapt şi de drept;
- dovezile pe care se întemeiază;
- semnătura contestatorului sau a împuternicitului[2] acestuia, precum şi ştampila în cazul persoanelor juridice.

Pe fond, prin formularea recursului administrativ prealabil pot fi contestate numai sumele şi măsurile stabilite şi înscrise de organul fiscal în titlul de creanţă sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepţia contestaţiei împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.

8.3.2. Termene

Contestaţia se va depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancţiunea decăderii.

În mod excepţional, termenul este de 5 zile de la comunicare în cazul în care competenţa de soluţionare nu aparţine organului emitent al actului administrativ fiscal atacat.

În cazul în care contestaţia este depusă la un organ fiscal necompetent, aceasta va fi înaintată, în termen de 5 zile de la data primirii, organului fiscal emitent al actului administrativ atacat.

---

[1] Orice persoană care formulează o contestaţie pentru lipsa unui act administrativ fiscal trebuie să demonstreze dreptul sau interesul legitim lezat. Prin lipsa actului administrativ fiscal se înţelege nesoluţionarea în termenul legal a unei cereri a contribuabilului pentru emiterea unui act administrativ fiscal.

[2] Atunci când contestaţia este depusă sub semnătura împuternicitului, odată cu formularea cererii se depune şi dovada calităţii de împuternicit a contestatorului, persoană fizică sau juridică.

Termenul de contestare este de 3 luni de la comunicarea actului administrativ fiscal în situația în care în cuprinsul actului administrativ fiscal nu se regăsesc mențiunile obligatorii precizate de art. 43 alin. (2) lit. i) C.proc.fisc. referitoare la:

- posibilitatea de a contesta actul;
- termenul de depunere a contestației;
- organul fiscal la care urmează să fie depusă contestația.

8.3.3. Competența de soluționare

Contestația se depune[1] la organul fiscal, respectiv vamal, al cărui act administrativ este atacat și nu este supusă taxelor de timbru.

Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:

- structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;
- structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcției generale a finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, competentă pentru administrarea contribuabililor nerezidenți care nu au pe teritoriul României un sediu permanent, pentru contestațiile formulate de aceștia, ce au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;
- Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau

---

[1] Contestația poate fi retrasă de contestator până la soluționarea acesteia. Organul de soluționare competent va comunica contestatorului decizia prin care se ia act de renunțarea la contestație. Prin retragerea contestației nu se pierde dreptul de a se înainta o nouă contestație în interiorul termenului general de depunere a acesteia.

mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.

Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.

Contestațiile formulate de cei care se consideră lezați de refuzul nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal se soluționează de către organul ierarhic superior organului fiscal competent să emită acel act.

Contestațiile formulate împotriva actelor administrative fiscale emise de autoritățile administrației publice locale, precum și de alte autorități publice care, potrivit legii, administrează creanțe fiscale se soluționează de către aceste autorități.

8.3.4. Decizia sau dispoziția de soluționare

În soluționarea contestației, organul competent se pronunță prin decizie sau dispoziție. Decizia se pronunță de către organele de soluționare ale ANAF, iar dispoziția de către organele de soluționare ale autorităților administrației publice locale.

Decizia sau dispoziția emisă în soluționarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Decizia de soluționare a contestației se emite în formă scrisă și va cuprinde: preambulul, considerentele și dispozitivul.

Preambulul cuprinde: denumirea organului învestit cu soluționarea, numele sau denumirea contestatorului, domiciliul fiscal al acestuia, numărul de înregistrare a contestației la organul de soluționare competent, obiectul cauzei, precum și sinteza susținerilor părților atunci când organul competent de soluționare a contestației nu este organul emitent al actului atacat.

Considerentele cuprind motivele de fapt și de drept care au format convingerea organului de soluționare competent în emiterea deciziei.

Dispozitivul cuprinde soluția pronunțată, calea de atac, termenul în care aceasta poate fi exercitată și instanța competentă.

Decizia se semnează de către conducătorul direcției generale, directorul general al organului competent constituit la nivel central, conducătorul organului fiscal emitent al actului administrativ atacat sau de înlocuitorii acestora, după caz.

8.3.5. Soluții asupra contestației

Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.

Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.

Decizia privind soluționarea contestației se comunică contestatorului, precum și organului fiscal emitent al actului administrativ atacat.

8.4. Procedura în fața instanțelor de contencios administrativ

Contribuabilul nemulțumit de decizia sau dispoziția pronunțată de organele administrative jurisdicționale poate sesiza instanța de contencios administrativ competentă, pentru a solicita anularea în tot sau în parte a actului, repararea pagubei cauzate și, eventual, reparații pentru daune morale. De asemenea, se poate adresa instanței de contencios administrativ și cel care se consideră vătămat într-un drept sau interes legitim al său prin nesoluționarea în termen sau prin refuzul nejustificat de soluționare a plângerii administrative prealabile formulate împotriva titlului de creanță fiscală.

8.4.1. Competența materială

Competența materială a instanțelor judecătorești se stabilește în funcție de valoarea obiectului cererii. Astfel, litigiile privind actele administrative emise sau încheiate de autoritățile publice locale și județene, precum și cele care privesc taxe și impozite, contribuții, datorii vamale, precum și accesorii ale acestora de până la 500.000 de lei se soluționează în fond de tribunalele administrativ-fiscale, iar cele privind actele administrative emise sau încheiate de autoritățile publice centrale, precum și cele care privesc taxe și impozite, contribuții, datorii vamale, precum și accesorii ale acestora mai mari de 500.000 de lei se soluționează în fond de secțiile de contencios administrativ și fiscal ale curților de apel, dacă prin lege organică specială nu se prevede altfel.

Recursul împotriva sentințelor pronunțate de tribunalele administrativ-fiscale se judecă de secțiile de contencios administrativ și fiscal ale curților de apel, iar recursul împotriva sentințelor pronunțate de secțiile de contencios administrativ și fiscal ale curților de apel se judecă de Secția

de contencios administrativ şi fiscal a Înaltei Curţi de Casaţie şi Justiţie, dacă prin lege organică specială nu se prevede altfel.

8.4.2. Competenţa teritorială

Reclamantul se poate adresa instanţei de la domiciliul său sau celei de la domiciliul pârâtului.

8.4.3. Termenul de formulare a acţiunii în contencios administrativ

Cererile prin care se solicită anularea unui act administrativ individual, recunoaşterea dreptului pretins şi repararea pagubei cauzate se pot introduce în termen de 6 luni de la:

- data comunicării răspunsului la plângerea prealabilă;
- data comunicării refuzului nejustificat de soluţionare a cererii;
- data expirării termenului de soluţionare a plângerii prealabile, respectiv data expirării termenului legal de soluţionare a cererii.

§9. Răspunderea în materie fiscală

9.1. Răspunderea civilă patrimonială

În raporturile juridice fiscale, răspunderea debitorilor pentru plata obligaţiilor fiscale principale şi accesorii se acţionează pe temeiul răspunderii civile delictuale.

În raporturile de drept material fiscal, debitorii sunt acele persoane care, potrivit legii, au obligaţia de a plăti impozite, respectiv dobânzi şi penalităţi de întârziere sau majorări de întârziere.

În cazul în care obligaţia de plată nu a fost îndeplinită de debitor, debitori devin, în condiţiile legii, succesorii în drepturi ai debitorului:

a) moştenitorul care a acceptat succesiunea contribuabilului debitor;

b) cel care preia, în tot sau în parte, drepturile şi obligaţiile debitorului supus divizării, fuziunii ori reorganizării judiciare, după caz;

c) persoana căreia i s-a stabilit răspunderea în conformitate cu prevederile legale referitoare la faliment;

d) persoana care îşi asumă obligaţia de plată a debitorului, printr-un angajament de plată sau printr-un alt act încheiat în formă autentică, cu asigurarea unei garanţii reale la nivelul obligaţiei de plată;

e) persoana juridică, pentru obligaţiile fiscale datorate de sediile secundare ale acesteia.

Răspunderea în materie fiscală dă naştere la solidaritate pasivă, fără posibilitatea celui executat silit de a ridica beneficiul de diviziune şi de discuţiune. Persoana care a fost executată silit pentru o datorie fiscală pe care o datorează împreună cu alte persoane are la dispoziţie acţiunea în regres împotriva celorlalţi codebitori pentru a-şi recupera partea de datorie pe care a plătit-o în numele şi pe seama altei persoane.

Răspund solidar cu debitorul următoarele persoane:

- asociaţii din asocierile fără personalitate juridică, inclusiv membrii întreprinderilor familiale, pentru obligaţiile fiscale datorate de acestea, alături de reprezentanţii legali care, cu rea-credinţă, au determinat nedeclararea şi/sau neachitarea obligaţiilor fiscale la scadenţă;
- terţii popriţi în limita sumelor sustrase indisponibilizării.

Pentru obligaţiile de plată restante ale debitorului declarat insolvabil răspund solidar cu acesta următoarele persoane:

- persoanele fizice sau juridice care, anterior datei declarării insolvabilităţii, cu rea-credinţă, au dobândit în orice mod active de la debitorii care şi-au provocat astfel insolvabilitatea;
- administratorii, asociaţii, acţionarii şi orice alte persoane care au provocat insolvabilitatea persoanei juridice debitoare prin înstrăinarea sau ascunderea, cu rea-credinţă, sub orice formă, a activelor debitorului;
- administratorii care, în perioada exercitării mandatului, cu rea-credinţă, nu şi-au îndeplinit obligaţia legală de a cere instanţei competente deschiderea procedurii insolvenţei, pentru obligaţiile fiscale aferente perioadei respective şi rămase neachitate la data declarării stării de insolvabilitate;
- administratorii sau orice alte persoane care, cu rea-credinţă, au determinat nedeclararea şi/sau neachitarea la scadenţă a obligaţiilor fiscale;
- administratorii sau orice alte persoane care, cu rea-credinţă, au determinat restituirea sau rambursarea unor sume de bani de la bugetul general consolidat fără ca acestea să fie cuvenite debitorului.

9.2. Răspunderea contravenţională

Constituie contravenţii următoarele fapte:

- nedepunerea la termenele prevăzute de lege a declaraţiilor de înregistrare fiscală sau de menţiuni;
- neîndeplinirea la termen a obligaţiilor de declarare prevăzute de lege, a bunurilor şi veniturilor impozabile sau,
- nerespectarea obligaţiei înscrierii codului de identificare fiscală pe documente;

- nerespectarea de către plătitorii de salarii şi venituri asimilate salariilor a obligaţiilor privind completarea şi păstrarea fişelor fiscale;
- neîndeplinirea obligaţiilor privind transmiterea la organul fiscal competent sau, după caz, la terţe persoane a formularelor şi documentelor prevăzute de legea fiscală, altele decât declaraţiile fiscale şi declaraţiile de înregistrare fiscală sau de menţiuni;
- nerespectarea de către bănci a obligaţiilor legale privind furnizarea informaţiilor ori a celor legate de obligaţiile de decontare;
- nerespectarea obligaţiilor ce-i revin terţului poprit;
- refuzul debitorului supus executării silite de a preda bunurile organului de executare spre a fi sechestrate sau de a le pune la dispoziţie acestuia pentru a fi identificate şi evaluate;
- refuzul de a prezenta organului financiar-fiscal bunurile materiale supuse impozitelor, taxelor, contribuţiilor datorate bugetului general consolidat, în vederea stabilirii realităţii declaraţiei fiscale;
- nereţinerea, potrivit legii, de către plătitorii obligaţiilor fiscale, a sumelor reprezentând impozite şi contribuţii cu reţinere la sursă;
- reţinerea şi nevărsarea în totalitate, de către plătitorii obligaţiilor fiscale, a sumelor reprezentând impozite şi contribuţii cu reţinere la sursă, dacă nu sunt săvârşite în astfel de condiţii încât, potrivit legii, să fie considerate infracţiuni;

Pentru aceste contravenţii, sancţiunile aplicate sunt amenzile contravenţionale cu limita minimă 1.000 lei şi limita maximă 27.000 lei.

BCU IASI / CENTRALA

Capitolul V
Evaziunea fiscală

Secțiunea 1. Aspecte generale

După 1989, prima lege a evaziunii fiscale a fost **Legea nr. 87/1994.** Aceasta a apărut ca o necesitate în vederea combaterii anumitor categorii de fapte favorizate de modificările survenite în structura capitalului. După decembrie 1989, capitalul de stat a suferit schimbări esențiale în favoarea capitalului privat. A avut loc un transfer al proprietății care a generat creşterea numărului de agenți economici cu capital de stat, mixt sau privat. Lipsa reglementărilor, precum şi deficiențele şi inadvertențele celor existente au creat posibilitatea pentru cei cărora le revin obligațiile fiscale de a se sustrage de la îndeplinirea acestora. Legiuitorul şi-a propus adoptarea unor măsuri de combatere, prevenire şi stopare a fenomenului de evaziune fiscală, concretizate în Legea nr. 87/1994. Într-o mare măsură Legea nr.87/1994 a funcționat cu succes, cel puțin prin prisma efectului regulator pe care l-a avut, în sensul că a ordonat din punct de vedere legal faptele reprezentând contravenții şi faptele reprezentând infracțiuni, sintetizând în acelaşi timp obligațiile esențiale ale contribuabililor menite să reducă şi să stopeze evaziunea fiscală.

În anul 2005 a fost adoptată noua reglementare în materia evaziunii fiscale, respectiv **Legea nr. 241/2005** pentru prevenirea şi combaterea evaziunii fiscale[1]. Nu există o definiție legală a evaziunii fiscale. În sens larg însă, prin ***evaziune fiscală se înțelege sustragerea prin orice mijloace, în întregime sau în parte, de la plata impozitelor, taxelor şi altor sume datorate bugetului general consolidat[2] de către persoanele fizice şi persoanele juridice române sau străine.***

Premisa bunei-credințe fiscale, adică a intenției contribuabilului de achitare a impozitelor şi taxelor datorate bugetului consolidat, este

---

[1] M.Of. nr. 672 din 27 iulie 2005.

[2] Bugetul general consolidat este definit de art. 1 din Legea nr. 241/2005 ca reprezentând ansamblul bugetelor publice, componente ale sistemului bugetar, agregate şi consolidate pentru a forma un întreg.

înregistrarea fiscală. Astfel, activitatea generatoare de venituri impozabile, permanentă sau temporară, trebuie în mod obligatoriu să se desfăşoare în baza unei autorizaţii emise de organul competent sau a unui alt temei prevăzut de lege. **De asemenea, contribuabilul are obligaţia de a depune la termen declaraţiile fiscale, de a ţine toate evidentele fiscale stabilite de Codul de procedură fiscală şi toate evidenţele contabile stabilite de Legea nr. 82/1991 a contabilităţii.**

Subiect al evaziunii fiscale poate fi **contribuabilul** – persoană fizică sau juridică, română sau străină – care desfăşoară activităţi generatoare de impozite.

Subiecte ale evaziunii fiscale în cazul persoanelor juridice, în mod concret, pot fi administratorii, contabilii sau alţi funcţionari cu atribuţii de serviciu în domeniul fiscal de la persoanele juridice, indiferent de natura capitalului – de stat sau privat –, cât şi persoanele fizice autorizate sau neautorizate.

La majoritatea faptelor incriminate ca infracţiuni, subiect nu poate fi decât persoana care are o anumită calitate: administrator, contabil sau altă persoană însărcinată cu atribuţii de serviciu specifice.

Comiterea unei fapte prevăzute de Legea nr. 241/2005 atrage consecinţe pentru viitor. Astfel, potrivit art. 12 din lege, nu pot fi fondatori, administratori, directori sau reprezentanţi legali ai societăţii comerciale, iar dacă au fost alese, sunt decăzute din drepturi, persoanele care au fost condamnate pentru infracţiunile prevăzute de legea evaziunii fiscale.

Obiectul juridic al infracţiunii de evaziune fiscală îl reprezintă relaţiile sociale privind constituirea bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat şi fondurilor speciale extrabugetare.

Obiectul material al infracţiunii este constituit din sumele datorate bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat şi fondurilor speciale extrabugetare de către persoanele fizice şi juridice române şi străine.

Infracţiunile reglementate de Legea nr. 241/2005 se săvârşesc cu intenţie directă şi uneori indirectă. Faptele care nu sunt săvârşite în astfel de condiţii încât potrivit legii să constituie infracţiuni reglementate de lege pot atrage **răspunderea penală.**

Latura obiectivă a infracţiunii este constituită din acţiuni şi inacţiuni privind:

- refuzul de a prezenta organelor de control prevăzute de lege documentele justificative şi actele de evidenţă contabilă necesare pentru stabilirea obligaţiilor faţă de stat;

- întocmirea incompletă sau necorespunzătoare de documente primare sau de evidență contabilă, ori acceptarea unor astfel de documente cu scopul de a împiedica verificările financiar-contabile pentru identificarea cazurilor de evaziune;

- sustragerea de la plata impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate statului, prin neînregistrarea unor activități pentru care legea prevede obligația înregistrării;

- sustragerea de la plata obligațiunilor fiscale, în întregime sau în parte, prin nedeclararea veniturilor impozabile, ascunderea obiectului sau a sursei impozabile sau taxabile sau efectuarea oricăror alte operațiuni în acest scop;

- neevidențierea prin acte contabile sau alte documente legale, în întregime sau în parte, a veniturilor realizate ori de a înregistra cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale, dacă au avut ca urmare neplata ori diminuarea impozitului;

- organizarea sau conducerea unei evidențe contabile duble, de către conducătorul unității sau alte persoane cu atribuții financiar-contabile, ori alterarea memoriilor aparatelor de taxat, de marcaj sau a altor mijloace de stocare a informațiilor, în scopul diminuării veniturilor supuse impozitelor;

- declararea fictivă făcută de contribuabili sau împuterniciții acestora cu privire la sediul unei asociații comerciale sau la schimbarea acesteia, fără îndeplinirea obligațiilor prevăzute de lege.

Urmarea unor asemenea acte sau fapte o constituie neplata sumelor datorate statului. În vederea sancționării autorului este necesară existența raportului de cauzalitate între acțiunea sau inacțiunea din latura obiectivă și urmările acesteia.

Secțiunea a 2-a. Categorii de fapte incriminate ca infracțiuni în sistemul Legii nr. 241/2005

• Fapte care au drept scop ascunderea materiei impozabile și deci alterarea masei impozabile supusă impozitelor și taxelor.

Astfel, constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte:

- ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile;

- omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate;

- evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive.

• **Fapte de natură a altera datoria fiscală prin neîndeplinirea ori îndeplinirea defectuoasă a unor obligații de disciplină financiar-contabilă.** Astfel, sunt infracțiuni:

- alterarea, distrugerea sau ascunderea de acte contabile, memorii ale aparatelor de taxat ori de marcat electronice fiscale sau de alte mijloace de stocare a datelor;

- executarea de evidențe contabile duble, folosindu-se înscrisuri sau alte mijloace de stocare a datelor;

- fapta contribuabilului care, cu intenție, nu reface documentele de evidență contabilă distruse, în termenul înscris în documentele de control, deși acesta putea să o facă.

• **Fapte săvârșite de contribuabili în legătură cu atribuțiile de control fiscal ale organelor competente și realizarea creanțelor fiscale, în scopul împiedicării cunoașterii de către organul fiscal a realităților fiscale și împiedicarea recuperării sumelor datorate bugetului consolidat.** Astfel, constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 6 luni la 3 ani sau cu amendă:

- refuzul nejustificat al unei persoane de a prezenta organelor competente, după ce a fost somată de 3 ori, documentele legale și bunurile din patrimoniu, în scopul împiedicării verificărilor financiare, fiscale sau vamale.

- împiedicarea, sub orice formă, a organelor competente de a intra, în condițiile prevăzute de lege, în sedii, incinte ori pe terenuri, cu scopul efectuării verificărilor financiare, fiscale sau vamale.

De asemenea, constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 2 la 8 ani:

- sustragerea de la efectuarea verificărilor financiare, fiscale sau vamale, prin nedeclararea, declararea fictivă ori declararea inexactă cu privire la sediile principale sau secundare ale persoanelor verificate;

- substituirea, degradarea sau înstrăinarea de către debitor ori de către terțe persoane a bunurilor sechestrate în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală și ale Codului de procedură penală.

• **Fapte săvârșite de contribuabili în legătură cu plata drepturilor bugetare în cazul impozitelor cu reținere la sursă.** Astfel, constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la un an la 3 ani sau cu amendă reținerea și nevărsarea, cu intenție, în cel mult 30 de zile de la

scadență, a sumelor reprezentând impozite sau contribuții cu reținere la sursă.

• **Fapte săvârșite de contribuabili cu intenție directă prin care se diminuează sarcina fiscală datorată bugetului consolidat, dar în același timp se obțin și venituri necuvenite pe seama bugetului de stat.** Astfel, constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 2 ani la 7 ani și interzicerea unor drepturi punerea în circulație, fără drept, a timbrelor, banderolelor sau formularelor tipizate, utilizate în domeniul fiscal, cu regim special. Pentru punerea în circulație, cu știință, de timbre, banderole sau formulare tipizate, utilizate în domeniul fiscal, cu regim special, falsificate. Pedeapsa este închisoarea de la 3 ani la 12 ani și interzicerea unor drepturi.

De asemenea, constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 3 ani la 10 ani și interzicerea unor drepturi **stabilirea cu rea-credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat.**

Secțiunea a 3-a. Cazierul fiscal

Cazierul fiscal a fost reglementat și organizat prin O.G. nr. 75/2001[1].

În scopul prevenirii și combaterii evaziunii fiscale, precum și în scopul întăririi administrării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat a fost reglementată organizarea cazierului fiscal al contribuabililor, ca mijloc de evidență și urmărire a disciplinei financiare.

Cazierul fiscal ține evidența persoanelor fizice și juridice, precum și a asociaților, acționarilor și reprezentanților legali ai persoanelor juridice, care au săvârșit fapte sancționate de legile financiare, vamale și de disciplina financiară.

Cazierul fiscal se organizează de Ministerul Economiei și Finanțelor la nivel central și la nivelul unităților teritoriale competente.

La nivelul Ministerului Economiei și Finanțelor se organizează cazierul fiscal național, în care se ține evidența contribuabililor de pe

---

[1] Republicată în M. Of. nr. 664 din 23 iulie 2004, în temeiul art. XIV lit. a) din O.G. nr. 29/2004 pentru reglementarea unor măsuri financiare (M.Of. nr. 90 din 31 ianuarie 2004).

întregul teritoriu al României, iar la nivelul unităţilor teritoriale competente se organizează cazierul fiscal local, în care se ţine evidenţa contribuabililor care au domiciliul fiscal în raza teritorială a acestora.

La nivelul Direcţiei generale de administrare a marilor contribuabili se organizează cazierul fiscal în care se ţine evidenţa contribuabililor mari care intră în competenţa de administrare a acestei unităţi fiscale, potrivit legii.

În cazierul fiscal se înscriu date privind:

- sancţiuni aplicate contribuabililor pentru săvârşirea faptelor[1] de încălcare a legislaţiei vamale, financiare şi de disciplină financiară, rămase definitive şi irevocabile potrivit prevederilor legale în vigoare;
- măsuri de executare silită aplicate contribuabililor în legătură cu faptele arătate mai sus, rămase definitive şi irevocabile potrivit prevederilor legale în vigoare.

Înscrierea datelor în cazierul fiscal se face pe baza hotărârilor judecătoreşti definitive şi irevocabile transmise de instanţele judecătoreşti Ministerului Economiei şi Finanţelor. Dispozitivul hotărârii judecătoreşti definitive şi irevocabile se comunică direcţiei generale a finanţelor publice în a cărei rază teritorială îşi are domiciliul fiscal persoana sancţionată, în termen de 15 zile de la data rămânerii definitive şi irevocabile a hotărârii judecătoreşti.

Până la rămânerea definitivă a hotărârii judecătoreşti, Ministerul Finanţelor Publice va organiza o evidenţă separată, operativă pentru urmărirea derulării fazelor procedurale prevăzute de lege, datele fiind supuse secretului fiscal[2] potrivit legii.

---

[1] H.G. nr. 31/2003 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Ordonanţei Guvernului nr. 75/2001 privind organizarea şi funcţionarea cazierului fiscal conţine în Anexa 1 lista faptelor care se înscriu în cazierul fiscal al contribuabililor. Această listă menţionează expres fapta, actul normativ, articolul din actul normativ aplicabil. Precizăm că nu poate face obiectul înscrierii în cazierul fiscal al contribuabilului nicio faptă care nu este expres prevăzută de Anexa 1 a H.G. nr. 31/2003.

[2] Secretul fiscal este reglementat de art. 11 C.proc.fisc.: „(1) Funcţionarii publici din cadrul organului fiscal, inclusiv persoanele care nu mai deţin această calitate, sunt obligaţi, în condiţiile legii, să păstreze secretul asupra informaţiilor pe care le deţin ca urmare a exercitării atribuţiilor de serviciu.

(2) Informaţiile referitoare la impozite, taxe, contribuţii şi alte sume datorate bugetului general consolidat pot fi transmise numai:

a) autorităţilor publice, în scopul îndeplinirii obligaţiilor prevăzute de lege;

În scopul completării cazierului fiscal, organele fiscale pot solicita Inspectoratului General al Poliției și unităților teritoriale ale acestuia extras de pe cazierul judiciar al contribuabililor care au săvârșit faptele de încălcare a legislației financiar-fiscale.

Contribuabilii care au înscrise date în cazierul fiscal **se scot din evidență**, dacă se află în următoarele situații:

- faptele pe care le-au săvârșit nu mai sunt sancționate de lege;
- a intervenit reabilitarea de drept sau judecătorească constatată prin hotărâre judecătorească;
- nu au mai săvârșit fapte de natura celor incriminate de lege într-o perioadă de 5 ani de la data rămânerii definitive a actului prin care au fost sancționate aceste fapte;
- decesul, respectiv radierea contribuabilului.

Prezentarea certificatului de cazier fiscal este obligatorie în următoarele **situații**:

- la înființarea societăților comerciale, a societăților cooperative și a cooperativelor agricole, de către asociați, acționari și reprezentanții legali desemnați;
- la solicitarea înscrierii asociațiilor și fundațiilor în Registrul asociațiilor și fundațiilor de către asociații sau membrii fondatori ai acestora;
- la autorizarea exercitării unei activități independente de către solicitanți;
- la cesiunea părților sociale sau a acțiunilor de către noii asociați sau acționari;
- la numirea de noi reprezentanți legali, precum și la cooptarea de noi asociați sau acționari cu prilejul efectuării majorării de capital social de către noii reprezentanți legali, asociați și acționari.

---

b) autorităților fiscale ale altor țări, în condiții de reciprocitate în baza unor convenții;

c) autorităților judiciare competente, potrivit legii;

d) în alte cazuri prevăzute de lege.

(3) Autoritatea care primește informații fiscale este obligată să păstreze secretul asupra informațiilor primite.

(4) Este permisă transmiterea de informații cu caracter fiscal în alte situații decât cele prevăzute la alin. (2), în condițiile în care se asigură că din acestea nu reiese identitatea vreunei persoane fizice sau juridice.

(4^1)Prin excepție de la prevederile alin. (4), cazurile de nerespectare a legislației financiar- fiscale pot fi făcute publice în mass-media.

(5) Nerespectarea obligației de păstrare a secretului fiscal atrage răspunderea potrivit legii".

Certificatul de cazier fiscal este **valabil** 30 zile de la data emiterii şi numai în scopul în care a fost eliberat. Eliberarea certificatului de cazier fiscal se face de îndată, în prezenţa contribuabilului sau a reprezentantului acestuia.

Certificatul de cazier fiscal se întocmeşte în două exemplare şi se semnează de către conducătorul organului fiscal.

Pentru eliberarea certificatului de cazier fiscal se percepe o taxă în sumă de 20 RON.

Contribuabilii care figurează în evidenţa cazierului fiscal pot cere **rectificarea datelor înscrise**, dacă acestea nu corespund situaţiei reale ori înregistrarea lor nu s-a făcut cu respectarea dispoziţiilor legale.

Cererea de rectificare, însoţită de acte doveditoare[1], se adresează unităţii fiscale care a emis certificatul de cazier fiscal. Cererea de rectificare va urma procedura stabilită pentru cererea de eliberare a certificatului de cazier fiscal, fără perceperea taxei de timbru.

Organele fiscale vor comunica contribuabililor modul de soluţionare a cererii de rectificare în termen de 30 de zile de la data depunerii acesteia.

Organele fiscale sunt obligate să verifice susţinerile contribuabililor şi, dacă constată că în cazierul fiscal s-a făcut o înregistrare greşită, iau măsuri de rectificare a datelor şi comunică sau eliberează un nou certificat de cazier fiscal în locul celui contestat.

Certificatul de cazier fiscal astfel eliberat este scutit de taxa de timbru.

Contribuabilii cărora li s-a respins cererea de rectificare pot introduce **contestaţie** în termen de 30 de zile de la comunicare. Contestaţia se poate introduce şi în cazul în care eroarea înregistrării în cazierul fiscal nu se datorează organelor fiscale.

Contestaţia se soluţionează de către Tribunal, Secţia de contencios administrativ în a cărui rază teritorială îşi au domiciliul sau sediul contribuabilii, fără procedura prealabilă.

Contestaţia este scutită de taxa de timbru.

Hotărârea prin care se soluţionează contestaţia este definitivă şi irevocabilă.

În caz de admitere a contestaţiei instanţa va trimite o copie de pe hotărârea organului fiscal în vederea rectificării cazierului fiscal.

---

[1] Actele doveditoare se anexează la cererea de rectificare în copie certificată de organul fiscal competent pe baza prezentării actelor originale sau în copie legalizată.

Index[1]

Accize 177 şi urm.
- specifice reduse 185
Act administrativ fiscal 63
- formă 64
- elemente 64
Acţionar 95
Administrator sechestru 323
Alcool etilic 187
Amortizare 85
- accelerată 86
- degresivă 86
- liniară 85
ANAF 265
- atribuţii 265
Antrepozit fiscal 178
Antrepozitar 234
Asociaţi 95
Asociere fără personalitate juridică 70
Autorizaţia de reprezentanţă 100

Băuturi fermentate 186
Beneficiu 91
- net 94
Berea 185

Capacitate contributivă 2
Carta Europeană a Drepturilor Omului 44
Cărbune 190
Certificat de înregistrare fiscală 255
Certificat de rezidenţă fiscală 99
Cheltuieli
- deductibile 76, 78 şi urm.
- deductibile limitat 78, 80
- nedeductibile 78, 79, 86
- voluptuarii 79
Clauza naţiunii celei mai favorizate 211, 228
Clauze leonine 94
Cod de identificare fiscală 255
Comisia Fiscală Centrală 42
Contribuabili 68
Contribuţii
- definiţie 15
Convenţia Europeană a Drepturilor Omului 44
Convenţii de evitare a dublei impuneri 44, 98
Creanţe fiscale 59
- accesorii 59
- principale 59
Curator fiscal 57

Dare în plată 4
Deciziile Comisiei Fiscale Centrale 42
Declaraţie de înregistrare fiscală 254
Declaraţie vamală de import 222
Decont de TVA 161

[1] Trimiterea se face la numărul de pagină.

BIBLIOTECA CENTRALĂ UNIVERSITARĂ IAŞI

Delegare legislativă 6
Dividend 90
- categorii 92
Drept fiscal 30
Dreptul asociaților la dividende 96

Energie electrică 190
Evaziune fiscală
- definiție 341
Exigibilitatea TVA 163

Fiscalitate 24
Fondatori 95

Gaz natural 190

Import 240
Import în zone libere 211
Impozitare progresivă 2
Impozite
- definiție 4
- directe 19
- indirecte 20
- în cotă fixă 20
- în cotă progresivă 20
- pe circulația mărfurilor 158
- percepere 1
Inspecția fiscală
- generală 269
- parțială 269

Împrumut public 1
Înmatriculare temporară 152

Legea bugetară anuală 34

Mărfuri de import 232
Mărfuri echivalente 236
Metoda stopajului la sursă 99

Negocieri comerciale 216
Nomenclatura Combinată 222

Obligație fiscală 59
- particularități 60
Operațiune de perfecționare 235
Operațiune de vămuire 223

Perioada impozabilă 111
Perisabilități 80 și urm.
Politica comercială 207
Politica vamală 207
Porturi libere 211
Preț de cumpărare/subscriere 129
Preț de răscumpărare 129
Principiul
- certitudinii impunerii 35 și urm.
- consimțământului la impozit 10
- echității fiscale 38
- eficienței impunerii 39
- legalității impunerii 31
- neutralității impunerii 35
Produse energetice 189
Produse intermediare 187
Profit 67, 91
- impozabil brut 94
- rol 67
Protecționism vamal 216
Provizioane 82

Raportul juridic de drept material fiscal 51
Raportul juridic de drept procedural fiscal 52
Rată de randament 236
Redevențe 17
- miniere 17
- petroliere 17
Regim de export 240

Reprezentare convențională 56
Reprezentare legală 57
Rezerve 83

Sistemul „admisiune temporară" 211
Sistemul *drawback* 211
Sistemul fiscal român 24
Situații financiare anuale 91
Subiect impozabil 172
Suprataxe vamale 218

Tarif vamal 227
- convențional 227
- diferențial 227
- general 227
- preferențial 228

Taxă
- definiție 14
- principii 15
- trăsături 14

Taxe parafiscale 16
Taxe vamale
- *ad valorem* 218
- antidumping
- autonome/generale 218
- compensatorii 218
- convenționale/de răspuns 218
- de import 218
- de export 218
- de tranzit 218
- fiscale 217
- mixte 219
- protecționiste 217
- specifice

Titluri de valoare 128
Tratamente tarifare favorabile 19, 223
Tutun prelucrat 188
TVA
- avantaje 157
- caracteristici 159
- definiție 158

Venituri
- impozabile 76
- neimpozabile 77

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

201/410
44.90

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Tiparul executat la *Graficprint*
www.graficprint.eu
e-mail: comenzi@graficprint.eu

Manuale Beck

Prima apariție ca unic autor de carte universitară a lui Dan Șova aduce o abordare interesantă și nouă pentru studiul dreptului fiscal, în principal pentru studenți, făcând o împărțire corectă și necesară a materiei în parte generală (impozite) și parte specială (proceduri fiscale). Manualul conține în Introducere și patru secțiuni importante de teorie fundamentală a dreptului fiscal, demonstrând o aplecare a autorului spre abordarea problemelor teoretice de maximă importanță într-o materie tehnică al cărei spectacol poate fi înțeles doar după o lungă aprofundare.

Manualul are meritul de a explica simplu instituții considerate în general greoaie și, de aceea, va fi un instrument util în mâna oricărui cititor care dorește să înțeleagă fiscalitatea, să-și împrospăteze cunoștințele sau să înțeleagă logica instituțiilor și a succesiunii evenimentelor în raporturile juridice fiscale.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

ISBN 978-973-115-907-2
9 789731 159072 Preț 44,90 lei